

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA PODNIKOHOSPODÁŘSKÁ

Plánování a rozpočtování jako nástroj řízení podniku
Planning and Budgeting as an Instrument of Company Control

Student:	Marie Cahlíková
Vedoucí bakalářské práce:	Ing. Marcela Palochová

Ostrava 2014

Zadání bakalářské práce

Student:

Marie Cahlíková

Studijní program:

B6208 Ekonomika a management

Studijní obor:

6208R020 Ekonomika podniku

Specializace:

00 Ekonomika podniku

Téma:

Plánování a rozpočtování jako nástroj řízení podniku
Planning and Budgeting as an Instrument of Company Control

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Plánování a jeho význam v řízení podniku
3. Metody rozpočtování
4. Využití konkrétní metody rozpočtování v praxi
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

PETŘÍK, Tomáš. *Ekonomické a finanční řízení firmy*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. 736 s. ISBN 978-80-247-3024-0.

POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů*. Praha: Grada Publishing, 2009. 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

ŽŮRKOVÁ, Hana. *Plánování a kontrola: klíč k úspěchu*. Praha: Grada Publishing, 2007. 135 s. ISBN 978-80-247-1844-6.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 22.11.2013

Datum odevzdání: 09.05.2014



Ing. Josef Kašík, Ph.D.
vedoucí katedry

prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci vypracovala samostatně. Přílohu č. 1, danou mi k dispozici, jsem samostatně vložila.“

V Ostravě dne 4.5.2014

Marie Čadilová¹

jméno a příjmení studenta

Obsah

1. Úvod	- 5 -
2. Plánování a jeho význam v řízení podniku	- 7 -
2.1 Proces plánování	- 7 -
2.2 Dlouhodobé strategické plánování	- 10 -
2.3 Krátkodobé operativní plánování	- 12 -
2.4 Finanční plánování	- 13 -
2.4.1 Základní klasifikace a struktura finančních plánů a rozpočtů	- 14 -
2.4.2 Dlouhodobý finanční plán	- 15 -
2.4.3 Krátkodobý finanční plán	- 15 -
2.5 Plán investic	- 16 -
2.5.1 Skupiny investic	- 17 -
2.5.2 Kritéria pro hodnocení investic	- 17 -
2.5.3 Metody hodnocení efektivnosti investic	- 18 -
3. Metody rozpočtování	- 21 -
3.1 Úkoly rozpočetnictví	- 21 -
3.2 Obsah rozpočetnictví	- 22 -
3.3 Formy rozpočtů	- 24 -
3.4 Tradiční systémy rozpočtování	- 25 -
3.4.1 Fáze rozpočtovacího procesu	- 26 -
3.4.2 Nedostatky tradičních způsobů tvorby a hodnocení rozpočtů	- 28 -
3.5 Nové přístupy k rozpočetnictví	- 29 -
3.6 Activity-Based Budgeting	- 31 -
3.6.1 Základní etapy ABB procesu	- 31 -
3.7 Beyond Budgeting	- 34 -
3.7.1 Základní principy Beyond Budgeting	- 35 -

3.7.2 Implementace Beyond Budgeting	- 40 -
3.8 Zero-Based Budgeting	- 41 -
4. Využití konkrétní metody rozpočtování v praxi	- 45 -
4.1 Představení společnosti	- 45 -
4.2 Proces plánování ve vybrané společnosti	- 46 -
4.3 Implementace Zero-Based Budgeting	- 50 -
4.4 Popis Zero-Based Budgeting ve vybrané společnosti	- 51 -
5. Závěr	- 56 -
Seznam použité literatury	- 57 -
Seznam zkratk.....	- 58 -
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
Seznam příloh	
Přílohy	

1. Úvod

V současné době již na trhu není pouze malé množství firem, které se nebojí, že by zákazníci mohli využít služeb jiných obchodníků. Dnes je na trhu velké množství firem, které nabízejí podobné produkty a služby. Existuje také nepřeberné množství moderních technologií, které zákazníkům značně usnadňují výběr správné firmy. Zákazníci si mohou např. v prostředí internetu vyhledat nejlevnější výrobky či zkontrolovat, zda jimi vybraná firma není v registru podvodníků apod. Pokud chce tedy firma v tomto konkurenčním boji uspět, musí na trh přijít s něčím novým nebo alespoň přijít s nižší cenovou nabídkou. Jednou z cest, jak firma může dosáhnout výhodnější a zajímavější nabídky pro zákazníky, je lepší řízení a především snížení nákladů. Snižování nákladů velmi úzce souvisí s plánováním a rozpočtováním, které jsou hlavním obsahem této bakalářské práce.

Plánování a rozpočtování patří mezi hlavní nástroje v řízení firmy. Jenom dobře řízená firma může na dnešním trhu obstát. V tomto prostředí může firmě velmi pomoci strategické plánování. Rozhodnutí, která jsou v rámci tohoto strategického plánu uskutečněna, určují, jakým směrem se bude firma v budoucích letech vyvíjet. Tato rozhodnutí mají dopad také na úspěšnost podniku v již zmíněném konkurenčním boji.

Cíle teoretické části bakalářské práce je popis procesu plánování, jeho význam ve firemním řízení a popis hlavních plánů. V rámci rozpočtování je cílem představit tradiční a moderní přístupy k rozpočtování se zdůrazněním na rozdíly v jednotlivých přístupech. V neposlední řadě je cílem představit vybrané moderní přístupy k rozpočtování a především metodu Zero-Based Budgeting, která bude hlavní náplní praktické části bakalářské práce.

Cílem praktické části je analýza již zmíněné metody rozpočtování a to na podniku Staropramen, kde byla metoda aplikována v roce 2007. S využitím interních materiálů bude zobrazen vývoj nákladů po roce 2007. Zmíněna bude také změna myšlení pracovníků po implementaci Zero-Based Budgeting, a co všechno je při zavedení této metody potřeba.

V celé bakalářské práci byla použita metoda postupu, která přechází od řešení jednotlivých kategorií, až po zmínění vztahů mezi nimi. V kapitolách č. 2 a č. 3 je použita metoda popisu neboli deskripce. K využití metod analýzy (rozbor od

abstraktního ke konkrétnímu) a syntézy (sjednocení) dochází v kapitole č. 4. V této kapitole je využita také metoda osobního dotazování.

Všechny vlastní názory, návrhy a připomínky jsou v bakalářské práci psány kurzívou.

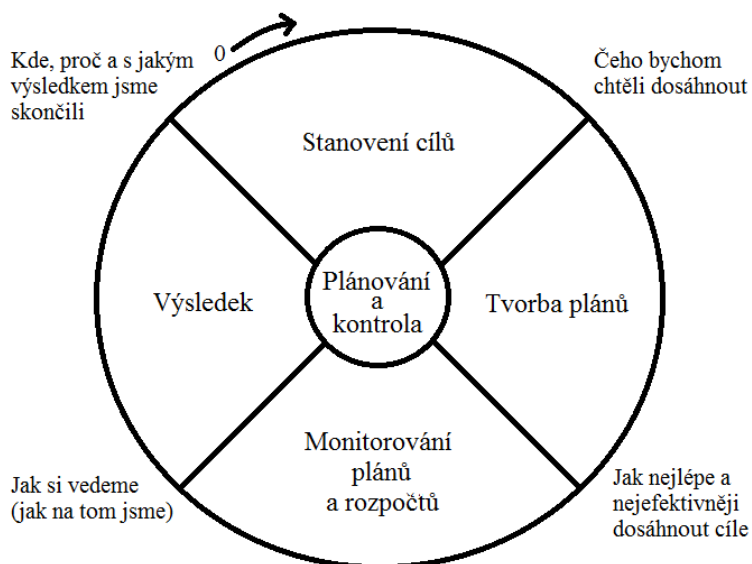
2. Plánování a jeho význam v řízení podniku

Plánování patří k nejdůležitějším činnostem firmy. Prostřednictvím plánu zajišťuje, aby naše podnikání prosperovalo a abychom se nesnažili o něco nereálného. Plánování je tedy procesem, zahrnující jak vytvoření, tak i naplnění plánu. Zjišťujeme, čeho jsme schopni dosáhnout, jak toho dosáhneme, a jak poznáme, že jsme toho dosáhli. Součástí plánovacího procesu je také průběžná kontrola, závěrečné vyhodnocení a doporučení postupů pro budoucnost. (Žůrková, 2007)

2.1 Proces plánování

Proces plánování je možno definovat mnoha různými způsoby, ale obsah je vždy stejný. Plánování, rozpočtování a následná kontrola patří k nejvýznamnějším funkcím managementu. Rozpočet je pro nás kontrolním mechanismem, který nám ukáže, zda se firma vyvíjí požadovaným směrem, a zda se pohybujeme v rámci povolených odchylek od našich plánů (v případě, že tento rámec překročíme, nám rozpočet dává možnost reakce). Plánování by mělo předpovídat budoucí vývoj. Pomocí plánování bychom měli být schopni zjistit, zda nastanou v budoucnu určité skutečnosti, kterým budeme vystaveni, a kterým budeme následně schopni čelit. Plánování můžeme považovat za projektování budoucích důsledků našich současných rozhodnutí.

Většina lidí si pod pojmem plánování představí rozpočet. Jako první přemýšlí nad tím, kolik bude potřeba v budoucnu finančních prostředků k dosažení stanoveného cíle. Tato představa není chybná, je ale velmi zjednodušená. Rozpočet je v procesu plánování až na druhém místě. Plánování je závislé na dobré a důsledné prvotní analýze. Jako mnoho dalších ekonomických činností prochází plánování několika fázemi vývoje, kdy každá fáze je specifická a v celém procesu má nezastupitelnou roli. Abychom byly v životě schopni cokoliv naplánovat, a to nejenom s přihlédnutím k rozpočtu, musíme si nejdříve stanovit cíl. Musí být jasně dané, kam má daný plán směřovat, čeho chceme ve svém plánu dosáhnout a za jaký časový interval. Není přesně stanovené, kolik fází by měl plánovací cyklus obsahovat. Obr. 2.1 zachycuje čtyři základní fáze plánování. (Žůrková, 2007)



Obr. 2.1 Základní fáze plánovacího cyklu

Zdroj: (Žůrková, 2007) - vlastní zpracování

Pro správné pochopení jednotlivých fází, je potřeba si odpovědět na zásadní otázky týkající se tvorby našeho plánu. Otázky jsou pokládány v takovém pořadí, v jakém postupujeme při plánování. Na základě našich odpovědí pak vytvoříme samotný plán, který vede k uskutečnění našeho cíle. Stanovení otázek pro jednotlivé fáze cyklu jsou zobrazeny v tab. 2.1.

Tab. 2.1 Stanovení otázek v plánovacím cyklu

Fáze cyklu	Otázka
Stanovení cílů a návrh řešení	Čeho bychom chtěli dosáhnout?
Tvorba plánů	Jak nejlépe a nejefektivněji dosáhnout cíle?
Monitorování plánů a rozpočtů	Jak si vedeme? Jak na tom skutečně jsme?
Výsledek	Kde, proč a s jakým výsledkem jsme skončili?

Zdroj: (Žůrková, 2007) - vlastní zpracování

Důležité je vždy provádět kontrolu před přechodem k další fázi. Tím je možné snížit dopad případných špatných rozhodnutí. Proces plánování může být pro každou firmu jiný. Závisí především na velikosti a struktuře firmy, její vyspělosti, ekonomickém prostředí či oboru podnikání. Každý plán by měl splňovat určitá kritéria. Měl by být tzv. „SMART“. Název SMART neboli „chytrý“ v sobě skrývá dalších 5 slov:

- specific,
- measurable,
- attainable,
- realistic,
- tangible.

Specific

Plán musí být **konkrétní**. Musí obsahovat požadované výstupy ve formě, kvalitě, vypovídací schopnosti, úplnosti a míře podrobnosti, odpovídající požadavkům vedení, popř. majitelů firmy.

Measurable

Plán musí být **měřitelný**. Musí být vyjádřený v měřitelných jednotkách (např. finančně, časově) a zároveň musí být porovnatelný se skutečnými hodnotami současného období (i období minulých), aby byla zachována srovnatelnost trendů v čase a vypovídací schopnost.

Attainable

Plán musí být **dosažitelný** a zároveň motivující. Každý by se měl ztotožnit s cílovými hodnotami plánu. Proto se plán musí jevit dosažitelným. V opačném případě bychom byli málo motivovaní k jeho splnění. Výsledek plánování je pro nás potom měřítkem úspěšnosti našeho plánovacího procesu.

Realistic

Plán musí být **reálný**. V případě firemního plánování je to např. postavení firmy na trhu. Je potřeba brát v potaz sílu a záměry konkurence a přizpůsobit se okolnímu prostředí.

Tangible

Plán musí být **materiální**, hmotný. Musí být odrazem konkrétních hmatatelných akcí a kroků v oblasti vývoje, nákupu, výroby, obchodu, marketingu a jiných rozhodujících činností firmy. (Žůrková, 2007)

2.2 Dlouhodobé strategické plánování

Z časového hlediska se plánování dělí na:

- krátkodobé,
- střednědobé,
- dlouhodobé.

V efektivně fungujícím systému plánování jsou všechny výše zmíněné úrovně propojeny a jsou na sobě závislé. Strategické dlouhodobé plánování se skládá z podpůrných, na sebe navazujících fází, jejichž vyústěním je konstrukce strategického plánu. Jsou to:

- fáze přípravná,
- fáze stanovení cílů,
- fáze hodnotící,
- výsledný strategický plán.

V přípravné fázi je nutné zhodnotit dopady vnějších podmínek, odhadnout budoucí vývoj, provést analýzu organizace a porovnat očekávání vlastníků firmy s očekáváním ostatních zúčastněných subjektů (zaměstnanci, zákazníci, veřejnost).

Ve druhé fázi dochází nejen ke stanovení dlouhodobých cílů, ale i k výběru techniky, jak tohoto cíle dosáhnout. Postup je takový, že se jako první stanoví cíle dlouhodobé, a až potom se stanoví cíle střednědobé a krátkodobé.

Ve třetí fázi se hodnotí firma pomocí SWOT analýzy a zhodnocují se i alternativní strategie, které budou zváženy při tvorbě strategického plánu. Strategie musí být dostatečně jasné a měřitelné, na druhou stranu ale nesmí příliš omezovat firmu z hlediska flexibility. Firma musí být neustále připravena reagovat na změny a nepředvídatelné události z vnějšího i vnitřního prostředí. (Petřík, 2009)

Jak tvrdí Žůrková (2007, s. 25): „Použití uceleného systému strategického plánování se vzhledem k velmi rychle a dynamicky se měnícímu tržnímu prostředí stalo v dnešní době nutností!“

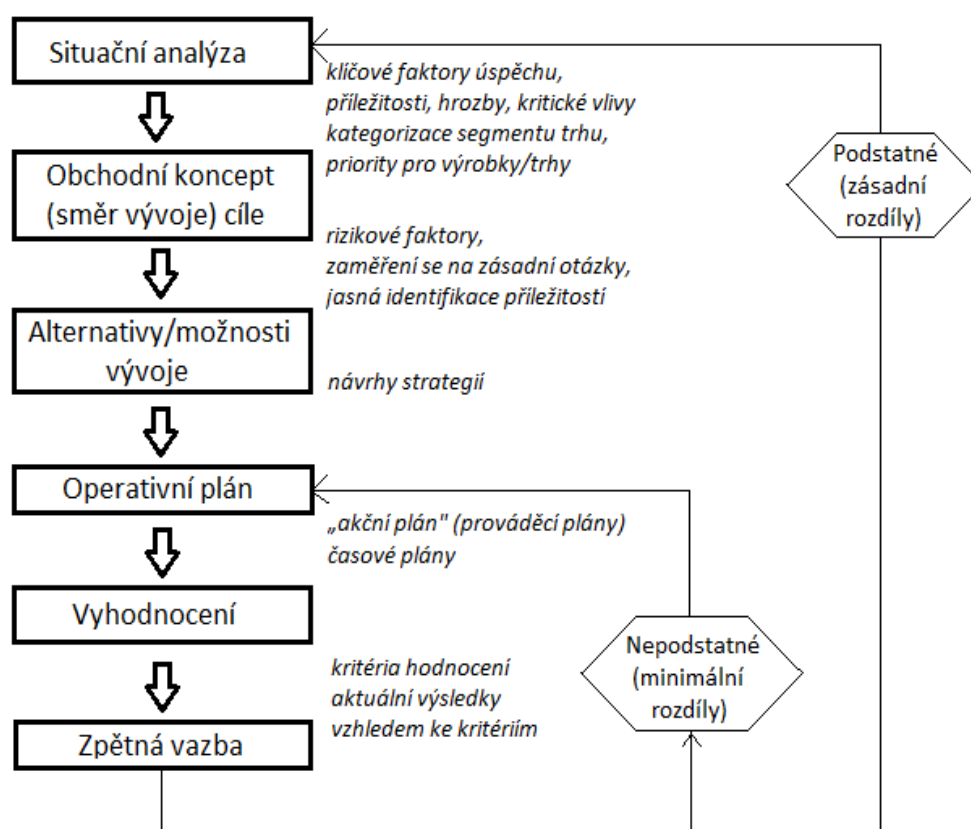
V dnešní době si již management nevystačí pouze s intuitivním rozhodováním a vírou, že jejich rozhodnutí jsou správná. Přesto je nutné podotknout, že je zde stále mnoho malých a středních firem, které spoléhají na „jasnozřivost“ svých majitelů a manažerů. Mnohdy vidíme, že i intuitivní rozhodnutí může mít úspěch. Otázkou ale zůstává, jak dlouhodobý je tento úspěch a jak se budou jejich hospodářské výsledky vyvíjet do budoucna. Je tedy důležité si uvědomit, že forecasting a strategické

plánování (dále jen SP) není jedno a totéž. Forecasting se orientuje především na budoucnost a to jak z krátkodobého hlediska, tak i z dlouhodobého. Snaží se pouze předpovědět budoucí vývoj. Strategické plánování je naopak ucelený komplex. Je to soubor doporučení, pravidel a řešení, jak je třeba postupovat již nyní a následně v budoucnu. Cílem by měla být nejen co nejlepší strategie, ale také cesta ke stabilitě a schopnost správně a včas reagovat na změny.

V případě strategického plánování je potřeba určit směr vývoje na delší časové období. V danou chvíli nejsme schopni úplně předvídat budoucí vývoj. Jsme nuceni odhadovat chování zákazníků a svá rozhodnutí nedokážeme nyní správně vyhodnotit. V případě, že se naše strategie nebude shodovat s požadavky zákazníků, není možné toto rozhodnutí změnit téměř ze dne na den. Změna strategie vyžaduje velké úsilí, a pravděpodobně s sebou přinese i velkou finanční ztrátu.

Schéma 2.1 zachycuje cyklus firemního plánování. (Žůrková, 2007)

Schéma 2.1 Cyklus strategického plánování



Zdroj: (Žůrková, 2007) – vlastní zpracování

Na schématu 2.2 jsou vidět úzké interakce mezi jednotlivými fázemi cyklu. Ve skutečnosti, je-li plán opravdu kvalitní, jsou tyto vazby ještě užší a téměř se prolínají. (Žůrková, 2007). Strategické plánování má své výhody a nevýhody, které shrne tab. 2.2.

Tab. 2.2 *Výhody a nevýhody strategického plánu*

Výhody SP	Nevýhody SP
Získání nadhledu a dlouhodobého pohledu na firemní aktivity.	Možný statický, formální a demotivující přístup.
Systémový přístup.	Přílišná byrokratičnost daného procesu.
Cílová orientace a vzájemná závislost a slučitelnost cílů.	Složitost a časová náročnost.
Tvorba vhodných strategií a postupů, jak dosáhnout plánovaných cílů.	Možná nerealističnost a přílišná subjektivita daných dlouhodobých cílů.
Ohodnocení organizace z jejích silných a slabých stránek.	Nedostatečná flexibilita a neefektivní formální kontrola.
Prosazení koncepce neustálého zlepšování prostřednictvím vhodně stanovených dlouhodobých cílů a na nich závislých taktických i operativních cílů.	Možná odtažitost SP a jeho zprostředkované nepochopení, neztotožnění a osobní (vnitřní) nepřijetí ostatními zúčastněnými firemními úrovněmi.
Eliminace neefektivit.	
Kontrolní funkce a motivační faktor.	
Vhodný základní rámec pro operativní řízení, plánování a rozpočtování.	

Zdroj: (Petřík, 2009) – vlastní zpracování

2.3 Krátkodobé operativní plánování

Operativní plánování (OP) je nejdetailnější úroveň plánu. Jsou to krátkodobá rozhodnutí a zaměřují se na bezproblémové fungování každodenních činností firmy. Nejistota v rozhodování je zde nízká díky jasným situacím a minimální

pravděpodobnosti změny. Operativní plány jsou zapotřebí v každé firmě. Jedná se například o mzdové plánování, plánování výroby atd. Prostřednictvím krátkodobých plánů dosahujeme splnění plánů dlouhodobých. Rozdíl mezi strategickým a operativním plánováním je zobrazen v tab. 2.3. (Žůrková, 2007)

Tab. 2.3 *Rozdíly mezi strategickým a operativním plánováním*

	Strategické plánování	Operativní plánování
Časový horizont	Dlouhodobější - obvykle min. 1 rok a více.	Krátkodobé (denní, týdenní, měsíční, kvartální).
Hlavní důraz	Ujasnit si a naplánovat budoucí rozhodnutí.	Plánování denních podnikových operací.
Nejistota	Velmi vysoká.	Nízká.
Detailní úroveň	Pouze globální otázky.	Velmi detailní.
Šíře obsahu	Velmi široká.	Velmi specifická.
Plánovací metody	Většinou nestrukturované.	Vysoce strukturované.
Možnost vyhodnocení a změny plánů	Poměrně složité a nesnadno opravitelné.	Často snadno vyhodnotitelné a opravitelné.

Zdroj: (Žůrková, 2007) - vlastní zpracování

2.4 Finanční plánování

Finanční plánování je procesem rozhodování firmy o rizicích, která jsou pro danou firmu zajímavá (a v nichž spatřuje i určité příležitosti), která jsou pro firmu nezbytná a která pro firmu zajímavá nejsou. Finanční plánování si klade za úkol nejen stanovit cíle firmy, ale také stanovit prostředky, jimiž chceme těchto cílů dosáhnout. Finanční plánování by mělo vytvářet předpoklady pro zajištění finančního zdraví a dlouhodobé finanční stability firmy. Zahrnujeme sem rozhodování o způsobu financování (investic a běžné činnosti), dále rozhodování o investování kapitálu (s cílem jeho zhodnocení), a rozhodování o peněžním hospodaření. Finanční plánování se tedy soustředí nejen na krátkodobé pohyby peněžních příjmů a výdajů, ale také

na střednědobé a dlouhodobé finanční plánování investičních výdajů. Finanční plánování je součástí celkového firemního plánování. Vychází ze strategických cílů firmy, z dosavadního vývoje, z prognózovaného vývoje prodeje a ekonomického prostředí a z dosažené úrovně firmy hodnocené finanční analýzou.

Hlavním cílem finančního plánování je maximalizace tržní hodnoty firmy, v případě akciové společnosti se jedná o maximalizaci tržní hodnoty akcií. Finanční plánování zahrnuje několik kroků:

- analýza finančních a investičních možností,
- promítnutí budoucích důsledků současných rozhodnutí (cílem je vyhnout se případným překvapením),
- zvolení alternativ, které budou zařazeny do konečného finančního plánu,
- měření výsledné výkonnosti finančního plánu v porovnání s cíli, které byly původně stanoveny. (Kislingerová, 2010)

2.4.1 Základní klasifikace a struktura finančních plánů a rozpočtů

Z **časového** hlediska se plány a rozpočty člení na:

- krátkodobé,
- střednědobé až dlouhodobé.

Krátkodobé plány a rozpočty se pohybují v rozmezí jednoho roku. Nejčastěji jsou to plány a rozpočty měsíční, čtvrtletní nebo roční. U střednědobých až dlouhodobých plánů a rozpočtů se jedná o období 2-3 let nebo i více.

Z hlediska **předmětu** plánu či rozpočtu rozlišujeme:

- dílčí rozpočty, jako je např. rozpočet režijních nákladů, rozpočet krátkodobé likvidity aj.,
- kompletní firemní plány, které zahrnují jak celou firmu, tak i celkový ekonomický pohled.

Kompletní firemní plány dále zahrnují plánovanou výsledovku, plánovanou rozvahu a plánovaný tok peněžní hotovosti.

Z hlediska **technik sestavení** plánů a rozpočtů se rozlišuje:

- pevný a variantní rozpočet,
- přírůstkový rozpočet, rozpočet s nulovým základem,
- rozpočty sestavené za pevné období a tzv. klouzavé rozpočty,
- rozpočty limitní a indikativní. (Landa, 2007)

Problematika bude více rozebrána v kapitole č. 3.

2.4.2 Dlouhodobý finanční plán

Podle časového úseku rozlišujeme plány podrobné a hrubé. Krátkodobé finanční plány, které jsou zpravidla v rozmezí jednoho roku, jsou plánovány podrobně, neboť zde pracujeme téměř s jistými informacemi. Oproti tomu dlouhodobé plány, které trvají více let, obsahují pouze hrubé plánování. Dlouhodobý finanční plán firmy má typický horizont 5 let, nebo se sestavuje na období, které je časově shodné s dobou, pro kterou jsou stanoveny i dlouhodobé cíle podniku. Obvykle je to 3-5 let.

Dlouhodobý finanční plán je součástí firemního strategického plánu. Prověřuje jeho proveditelnost a obchodní úspěšnost. Východiskem pro finanční plánování jsou plánované tržby. (Kislingerová, 2010)

Finanční plán se sestavuje metodou klouzavého plánování. Klouzavé plánování znamená, že po uplynutí prvního období, se následující období stává prvním obdobím, a do dlouhodobého plánu se přidává další rok. Struktura finančního plánu má v podstatě podobu finančních výkazů. Dlouhodobý finanční plán se obvykle skládá z:

- sestavení cash-flow z provozní činnosti,
- sestavení cash-flow z investiční činnosti,
- sestavení cash-flow z finanční činnosti,
- sestavení plánové rozvahy. (Kocmanová, 2013)

2.4.3 Krátkodobý finanční plán

Krátkodobý finanční plán je konkretizací a zpřesněním dlouhodobého finančního plánu pro daný rok. Především se zaměřuje na krátkodobá aktiva a krátkodobé finanční zdroje. Hlavním úkolem krátkodobého finančního plánu je zajistit co nejlepší a především trvalou platební schopnost firmy. Základem je plán peněžních příjmů a výdajů, sledující pohyb peněžních prostředků. Sestavení plánu peněžních příjmů je založeno na jednoduché úvaze, zobrazené v tab. 2.4. (Kocmanová, 2013)

Tab. 2.4 *Plán peněžních prostředků*

počáteční stav peněžních prostředků
+ plánované příjmy během plánovacího období
- plánované výdaje během plánovacího období
= konečný stav peněžních prostředků na konci plánovacího období

Zdroj: (Kocmanová, 2013) – vlastní zpracování

Podobně jako u dlouhodobého finančního plánu, i sestavení krátkodobého finančního plánu má svůj proces. Patří zde:

- předpověď tržeb a plán inkasa,
- kalkulace nákladů a zisku,
- zjištění příjmů a výdajů jednotlivých oblastí plánu,
- sestavení výkazu cash-flow,
- zjištění potřeby, případně přebytek finančních prostředků,
- přezkoumání plánu peněžních toků z hlediska zásad financování. (Nývtová, 2010)

2.5 Plán investic

Plánování investic je velmi úzce spjato se strategií a dlouhodobými cíly firmy. Hledá způsoby a cesty jak tyto cíle splnit, hodnotí efektivnost investičních projektů, vybírá nejefektivnější z investic a následně hodnotí investiční projekty. (Synek, 2011)

Konečnému rozhodnutí, zda uskutečnit plánovaný záměr by měla předcházet důsledná analýza. V případě analýzy investic se jedná o kontrolu záměru pomocí finančních a nefinančních ukazatelů. Abychom byli schopni sestavit kvalitní plán investic, musíme si uvědomit několik potřebných zásad, které by měly být dodrženy:

- potřeba jasně stanovené vize a dlouhodobé firemní strategie,
- účast vrcholového managementu na celém procesu,
- jasně stanovené rozhodovací pravomoci a zodpovědnost,
- jasně stanovená hodnotící kritéria, a to jak finanční, tak nefinanční. (Žůrková, 2007)

2.5.1 Skupiny investic

Investováním rozumíme takovou činnost firmy, při které jsou využity zdroje za účelem získání užitků, které jsou očekávány v budoucnu. Rozlišujeme tři základní skupiny investic:

- finanční investice,
- hmotné investice,
- nehmotné investice.

Finanční investice

Zahrnuje se sem dlouhodobý finanční majetek. Patří sem například nákup dlouhodobých cenných papírů, vklady do investičních a jiných společností, dlouhodobé půjčky, nákup nemovitostí s cílem obchodovat s nimi aj. V účetnictví jsou vedeny v položce finanční majetek.

Hmotné investice

Zahrnuje se sem dlouhodobý hmotný majetek, který vytváří nebo rozšiřuje výrobní kapacitu firmy. Patří sem např. výstavba nových budov, cest, staveb a pozemků (bez ohledu na pořizovací cenu), dále nákup strojů, dopravních prostředků a další majetek potřebný k výrobě (pořizovací cena je zde vyšší než 40 tis. Kč a doba použitelnosti je delší jak 1 rok). Tyto investice označujeme jako stálá aktiva a v účetnictví jsou vedeny v položce dlouhodobý hmotný majetek.

Nehmotné investice

Zahrnuje se sem dlouhodobý nehmotný majetek, jako je např. nákup software, licencí, autorských práv, know-how, ale také například výdaje na zřízení podniku, vzdělání, aj. (Synek, 2011)

2.5.2 Kritéria pro hodnocení investic

Ve firmě představuje investice jednorázově vynaložené zdroje, které budou v budoucnu, během delšího období přinášet peněžní příjmy. Rozhodujícími kritérii pro posuzování investic jsou:

- výnosnost,
- rizikovost,
- doba splacení.

Výnosnost neboli rentabilita, ukazuje vztah mezi výnosy a náklady. V případě investice se jedná o výnosy, které za dobu své existence daná investice přinese, a náklady které byly vynaloženy na pořízení a provoz investice.

Rizikovost označuje stupeň nebezpečí v tom smyslu, že investice nebude tak výnosná, jak bylo předpokládáno.

Doba splacení neboli stupeň likvidity ukazuje, za jakou dobu (jak rychle) se investice přemění zpět do peněžní formy.

Ve skutečnosti jsou ale tato kritéria protikladná. To platí především pro vztah mezi výnosností a rizikovostí. Vysoce výnosné projekty jsou zpravidla velmi rizikové, a naopak nejméně rizikové jsou ty projekty, které mají nejmenší výnosnost. (Synek, 2011)

2.5.3 Metody hodnocení efektivnosti investic

Pro hodnocení efektivnosti investic je potřeba určit kritérium, podle kterého budeme investici posuzovat. V případě, že uskutečněná investice má snížit výrobní náklady, jedná se o kritérium nákladové. V případě, že investice má zvýšit zisk, jedná se o kritérium ziskové. Nákladové kritérium většinou nepostihuje celkovou efektivnost, což při posuzování investičních projektů nemůže stačit. Oproti tomu ziskové kritérium vyjadřuje efektivnost investice komplexněji. Zisk je účetní veličina. Nepostihuje skutečný příjem peněz do firmy. To vyjadřuje ukazatel zvaný cash-flow, a proto je právě cash-flow považován za obecný efekt investic.

Aby byla plánovaná investice efektivní, musí být příjmy plynoucí z investice větší, než náklady které byly pro uskutečnění vynaloženy. Míru výnosnosti lze určit vztahem:

$$\text{výnosnost (míra výnosnosti)} = \frac{\text{částka obdržená} - \text{částka investovaná}}{\text{částka investovaná}}$$

Rovnice vyjadřuje, kolik korun přinese jedna investovaná koruna. Pokud se rovnice vynásobí stem, dostaneme výsledek v procentech.

V mnoha odborných publikacích se hodnocení efektivnosti investic dělí do dvou skupin:

- metody statické,
- metody dynamické. (Synek, 2011)

Metody statické nerespektují faktor času a při výpočtech se používá nominální (jmenovitá) hodnota peněz. V případě metod dynamických ukazatele respektují faktor času a počítá se zde s diskontovanou (převedenou na budoucí hodnotu) hodnotou

peněz. Statické metody se využívají spíše v případech, kdy je životnost investice krátká (a tudíž i diskontní faktor je nízký) nebo u méně významných projektů. Mezi statické metody řadíme:

- metodu výnosnosti investic (ROI),
- rentabilitu investovaného kapitálu (ROCE)
- metodu doby návratnosti.

Mezi metody dynamické lze zařadit:

- metodu čisté současné hodnoty (NPV),
- metodu vnitřního výnosového procenta (IRR),
- index ziskovosti (PI),
- diskontovanou dobu návratnosti.

Výnos z investice

Výnos z investice (ROI) nám ukazuje, jaký je průměrný roční výnos na investici. Za efekt z investice se tedy považuje zisk. ROI počítáme jako průměrný zisk za období trvání investice dělený výší naší počáteční investice. Jelikož se ve výpočtu pracuje s průměrným ročním ziskem, můžeme pomocí ROI srovnávat i projekty s rozdílnou dobou životnosti, investičními náklady a objemu výroby. (Synek, 2011)

Rentabilita investovaného kapitálu

Rentabilita (výnosnost) investovaného kapitálu ukazuje, kolik provozního hospodářského výsledku před zdaněním firma dosáhla z jedné koruny investované akcionáři a věřiteli. (Kislingerová, 2010)

Doba návratnosti

Doba návratnosti nám ukazuje, za jaký časový interval se nám vrátí náklady spojené s investicí. Počítáme ji pomocí kumulovaných toků hotovosti. Rozlišujeme dvě doby návratnosti investic:

- diskontovaná doba návratnosti,
- nediskontovaná doba návratnosti.

Do statických metod lze zařadit pouze nediskontovanou dobu návratnosti. Jako všechny statické metody nerespektuje faktor času a počítáme zde pouze s nominálními hodnotami peněz. Nerespektování faktoru času se považuje za hlavní nevýhodu této metody. Nebere totiž v potaz příjmy, které vznikají během doby úhrady, a preferuje varianty s kratší životností. Výhodou je ale jednoduchost výpočtu.

Diskontovanou dobu návratnosti řadíme do metod dynamických, jelikož respektuje faktor času. Počítáme s hodnotami, které berou v úvahu diskontovanou hodnotu peněz. (Žůrková, 2007)

Čistá současná hodnota

Čistá současná hodnota investice (NPV). Již z názvu vyplývá, že dochází k převodu na diskontovanou hodnotu peněz a tudíž tato metoda spadá pod metody dynamické. NPV představuje rozdíl mezi současnou hodnotou očekávaných CF a investičními náklady. Aby byla plánovaná investice vhodná k uskutečnění, měla by být hodnota $NPV > 0$.

Vnitřní výnosové procento

Metoda vnitřního výnosového procenta (IRR) je jednou z metod dynamických a je tedy rovněž založena na koncepci současné hodnoty. Spočívá v nalezení takové diskontní míry, při které bude současná hodnota očekávaných příjmů (cash flow) plynoucích z investice rovna současné hodnotě výdajů vynaložených na investici.

Index ziskovosti

Index ziskovosti (PI) je dalším ukazatelem efektivnosti investice. PI se vyjadřuje jako podíl současné hodnoty CF a investičních výdajů. Pokud je investice výhodná, měla by být hodnota $PI > 1$. Přijatelné jsou i projekty s hodnotou $PI = 1$. (Synek, 2011)

3. Metody rozpočtování

Rozpočet, je kvantitativní vyjádření údajů o plánované realitě. Někteří autoři odborných publikací, pojmy plán a rozpočet ztotožňují. Ztotožnění plánu a rozpočtu je z důvodu, že v případě obou pojmů se jedná o kvantifikaci očekávaných skutečností.

O plánech hovoříme tehdy, jedná-li se o vyjádření úkolů především v naturálních jednotkách. O rozpočtech pak hovoříme v těch případech, kdy vyjádření probíhá v peněžních jednotkách. Dalo by se říci, že rozpočty jsou vyjádřením plánu v peněžních jednotkách. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008)

3.1 Úkoly rozpočetnictví

Rozpočetnictví je zaměřeno na budoucnost a modeluje budoucí průběh transformačního procesu firmy. Jak tvrdí Hradecký, Lanča, Šiška (2008, s. 124): „Zaměření na budoucnost pak znamená, že rozpočetnictví je nástrojem hodnotového řízení, jehož náplní je stanovit úkoly příslušným adresátům v podniku a následně sloužit jako opora pro kontrolu plnění stanovených úkolů.“ Rozpočty napomáhají firmě:

- zefektivnit řídicí proces,
- koordinovat podnikové činnosti,
- poskytnout podklad pro průběžnou kontrolu,
- motivovat k dosažení cílů podniku.

Z výše uvedených bodů se může zdát, že rozpočty disponují vlastností sloužit hned několika účelům najednou. Opak je ale pravdou. Jako příklad je možné uvést boj o rozpočet mezi středisky. Vedoucí středisek usilují o snadné splnění zadaného úkolu prostřednictvím velkého rozpočtu, což je v rozporu s firemní strategií. Management firmy se snaží o co největší snížení nákladů a tím i snížení nákladů jednotlivých středisek. Na uvedeném příkladu je vidět rozpor mezi motivačním působením rozpočtu a hlavním cílem rozpočtu, což je optimalizace a zefektivnění průběhu firemního procesu. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008)

3.2 Obsah rozpočetnictví

Jak již bylo zmíněno, obsahem rozpočtu je peněžní vyjádření údajů o budoucnosti. Systém rozpočetnictví obsahuje jak rozpočty celopodnikové, tak rozpočty střediskové. Střediskové rozpočty se omezují na stanovení úkolů pro konkrétní středisko. Celopodnikové rozpočty stanovují úkoly pro celou firmu. Mezi celopodnikové rozpočty řadíme tři nejdůležitější součásti tzv. hlavního rozpočtu. Patří sem:

- rozpočetní výsledovka,
- rozpočetní rozvaha,
- rozpočet peněžních toků. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008)

Rozpočetní výsledovka

Představuje ústřední nástroj hlavního podnikového rozpočtu. Staví proti sobě výnosy a náklady firmy a vyčísluje čistý očekávaný přínos firemní činnosti. Sestavení rozpočetní výsledovky předchází sestavení operativních plánů firmy v naturálních jednotkách. Navazují na strategické plány firmy a podrobněji ukazují, jakými činnostmi budou v příštím roce (případně kratším operativním období) dosahovány strategické cíle firmy. Operativní rozpočty peněžně vyjadřují postupové kroky, které předvídají a naturálně vyčísľují operativní plány. Věcné informace operativních plánů se doplňují informacemi o finančních zdrojích, jako jsou např. vlastní peněžní prostředky, úvěry, půjčky aj. Rozpočetní výsledovka vzniká postupným seskupováním všech údajů uvedených v operativních rozpočtech. Patří sem především:

- předpokládané spotřeby jednicových nákladů (vyčíslené celopodnikovými rozpočty jednicových nákladů),
- spotřeby režijních nákladů,
- rozpočtované výnosy (tržby), které jsou odvozené od plánů odbytových výkonů, a předpokládaných prodejních cen.

Rozpočetní výsledovka není bezúčelným dokumentem, ale nástrojem, pomocí kterého se řídí podnik. Její kontrola by se neměla podcenit, proto minimálně jednou za měsíc firmy provádí kontrolu, zda dochází k plnění rozpočtovaného výsledku hospodaření. Každá odchylka, která se zde projeví, se stává podnětem pro diskusi příčin a k provedení příslušných opatření. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008)

Rozpočetní rozvaha

Rozpočetní rozvaha umožňuje přehled o majetku (aktiva), které podnik vlastní a o zdrojích jejích financování (pasiva). Sestavení rozpočetní rozvahy se musí prolínat se sestavením rozpočetní výsledovky. Důvodem je, že spotřeba zdrojů (náklady), či přírůstky efektů (výnosy) současně znamenají změny v rozvaze a to především na položkách závazků, pohledávek a podnikového majetku. Rozpočetní rozvaha navazuje také na sestavení rozpočtu peněžních toků. Peněžní platby totiž ovlivňují stav na položkách pohledávek, krátkodobých závazků a peněžních prostředků, jež jsou také součástí rozpočetní rozvahy.

Rozpočet peněžních toků

Princip sestavení rozpočtu peněžních prostředků je podobný jako u rozpočetní rozvahy. Hlavní úlohu zde hrají peněžní prostředky, v podobě toků očekávaných příjmů a výdajů. Rozpočet peněžních toků je podkladem pro finanční rozhodování. V kombinaci s krátkodobými platebními kalendáři je významným nástrojem každodenního řízení likvidity firmy.

Hlavní podnikový rozpočet se týká celé firmy. Na jeho sestavení se podílejí pracovníci ze všech útvarů. Sestavení celopodnikového rozpočtu je tedy velmi náročnou činností, a to jak z hlediska časového a finančního, tak i z hlediska koordinace. Obecně lze určit dva způsoby sestavení celopodnikového rozpočtu:

- přístup „shora-dolů“ („top-down“),
- přístup „zdola-nahoru“ („bottom-up“). (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008)

Přístup „shora-dolů“ („top-down“)

Tento přístup je velmi podobný tradičnímu systému rozpočtování, který bude více představen v následujících kapitolách. Jednotlivé útvary zde nemají téměř žádnou pravomoc zasahovat do sestavení rozpočtu. Rozpočet pro jednotlivé útvary sestavuje vrcholový management. Rozpočet se sestavuje na základě firemních cílů. Hlavní kroky, kterými chce firma svého cíle dosáhnout, se kvantifikují do podoby předběžného rozpočtu. Položky v rozpočtu se pak přepíší do formy nákladových a výnosových úkolů, které se následně dostávají k příslušnému útvaru. Tento přístup zabezpečuje jednotu hlavního podnikového rozpočtu, a jeho soulad s firemními cíly.

Přístup „zdola-nahoru“ („bottom-up“)

Tento přístup je při sestavování rozpočtu zcela opačný. Větší aktivita je přenechána útvarům. Ty vytvoří návrhy svých rozpočtů a pošlou je vrcholovému managementu ke schválení. Úkolem vrcholového managementu je pak tyto rozpočty

upravit do takové formy, aby tvořily vyvážený celek hlavního podnikového rozpočtu a tím byly v souladu s hlavními firemními cíly. To je pro vrcholový management velmi náročný úkol a také je to nejspíš největší nevýhoda tohoto přístupu. To, že si rozpočet navrhnou pracovníci jednotlivých útvarů sami, může zapříčinit již zmíněný boj o rozpočet. Každé středisko by chtělo více prostředků pro usnadnění svých úkolů. Co je ale důležité zmínit je, že rozpočet sestavují pracovníci, jejichž každodenní pracovní náplní je provádění podobných operací a mohou tak navrhnout rozpočet se znalostí potřebné problematiky. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008)

V neposlední řadě je nutné rozlišovat rozpočty strategické a operativní.

Strategické rozpočty

Peněžně vyjadřují dopady strategických cílů firmy (tedy kroky, jimiž hodlá firma těchto cílů dosáhnout). Často jsou sestavovány za podnik jako celek. Zpravidla se jedná o rozpočty s menším počtem položek. Jsou sestavovány na dobu přibližně 3-10 let a mají podobu zjednodušených výkazů účetní závěrky (tj. výkaz zisku a ztrát, rozvaha, výkaz cash-flow). Zjednodušená bývá i struktura těchto výkazu, např. položky krátkodobých aktiv a pasiv jsou vyjádřeny veličinou čistého pracovního kapitálu.

Operativní rozpočty

Operativní (krátkodobé) rozpočty navazují na rozpočty strategické. V operativních rozpočtech, se konkretizují údaje strategického rozpočtu a to především pro období prvního roku. O konkretizaci se hovoří proto, že zpodobňuje celopodnikové údaje pro konkrétní střediska a položky jsou rozpočtovány pro jednotlivé měsíce. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008)

3.3 Formy rozpočtů

Z hlediska forem rozpočtů rozlišujeme dvě základní formy:

- rozpočty pevné,
- rozpočty pružné.

Pevný rozpočet

Pevné rozpočty se používají především při rozpočtování režijních nákladů, a to z důvodu, že nejsou závislé na objemu produkce. Pevný rozpočet představuje pro středisko nepřekročitelnou částku, která tak stanovuje limit pro režijní fixní náklady.

Nejčastěji se používají u středisek, které jsou soustředěné v úseku firemního ředitelství (tj. ekonomický odbor, právní odbor, aj.).

Pružný rozpočet

Pružný rozpočet (někdy bývá označován taky jako variantní nebo flexibilní rozpočet) respektuje, že vývoj režijních nákladů je odvozen od objemu výkonu střediska. Rozpočet je konstruován tak, že odděluje položky, které mají fixní charakter, od položek variabilního charakteru (závislých na objemu výkonů střediska). Každá firma si pak zvolí vhodnou veličinu, podle které bude měřen objem výkonů. Jako příklad je možné uvést výrobní firmu, kde se jako měřítko nejčastěji používá počet dokončených výrobků, případně polotovarů. V případě, že se výrobky výrazně liší, je možné objem vyjádřit přepočtením na hmotnost nebo rozměr, případně jej vyjádřit pomocí výše výnosů. Naopak v případě služeb se objem výkonů počítá v hodinách, po které středisko poskytovalo své služby. Při sestavení výsledného rozpočtu se odděleně kvantifikují položky variabilních a fixních nákladů.

Za specifickou formu rozpočtu je možné považovat i tzv. klouzavý rozpočet. Klouzavý charakter mívají především strategické rozpočty. Průběh začíná sestavením rozpočtu např. na léta 2008-2010. Po uplynutí prvního roku se sestaví rozpočet na léta 2011-2013. Podobným způsobem se sestavují strategické rozpočty i v dalších letech. Podobně se dá postupovat i v případě operativních rozpočtů, zde se ale sestavuje rozpočet po čtvrtletích. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008)

3.4 Tradiční systémy rozpočtování

V tradičním pojetí je tvorba rozpočtů zdlouhavým a náročným procesem. Díky tomu také rozpočty v některých firmách podléhají stereotypu. Pokud má být ale rozpočet co nejpřesnější, je potřeba jej sestavit s co nejpřesnějšími odhady a předpoklady vývoje všech různých faktorů, které ovlivňují výši nákladů a výnosů. Výchozím bodem v tvorbě rozpočtu je sestavení **odhadu objemu a struktury výkonů**. Jedná se o odhad poptávaného množství v příštím období. Na základě odhadu se stanovuje **plán odbytu**, který často vychází z marketingového plánu, tedy z analýzy poptávky. Cílem tohoto plánu je stanovit, jaké výrobky, v jakém množství a za jakou cenu budou zákazníci poptávat. Sestavení takového plánu je velmi obtížné, protože odhad poptávky je velmi nejistý. I když má podnik k dispozici data, podle kterých může poptávku odhadnout, budoucnost se může vždy změnit a může být

odlišná od plánu. Plán odbytu tedy představuje jedno ze základních rizik přesnosti budoucích rozpočtů.

Pokud je již sestavený plán odbytu, měl by se zodpovědný pracovník ujistit, zda jejich kapacity odpovídají tomuto plánu. Měl by se přesvědčit, zda bude stačit kapacita výrobních zařízení, infrastruktury, dodavatelských termínů aj, k realizaci plánu. Na základě posouzení splnitelnosti plánu se přistupuje k plánu výroby. Spolu s plánem odbytu představují vstupní data pro plán tržeb, plán jednicových nákladů, plán materiálu a práce.

Pokud již existují tyto plány, tedy plány obsahující informace o jednotlivých nákladech a výnosech, pak již nic nebrání tvorbě rozpočtu jednicových nákladů a tvorbě výnosů. V případě tvorby režijních nákladů nebo nákladů středisek je to ale jiné. Tyto náklady mají většinou fixní charakter, a tudíž nejsou závislé na velikosti produkce. Základem rozpočtu režijních nákladů je zpravidla objem a struktura těchto nákladů v minulém období, které jsou korigovány na základě předpokládaných změn (např. nárůst nákladů oproti minulému roku). (Popesko, 2009)

3.4.1 Fáze rozpočtovacího procesu

Typickým znakem tradiční tvorby rozpočtů je jejich časová náročnost. Probíhá většinou v posledních 4 měsících roku. Celý proces začíná zpravidla v září, kdy dochází ke stanovení cílů a jsou definovány základní rozpočtové priority. Stanovují se také postupy, pomocí kterých se mají jednotlivé útvary řídit při tvorbě rozpočtů. Dalo by se říci, že poukazují na současnou situaci firmy a na její taktické cíle. Na základě těchto priorit sestaví jednotlivé útvary návrhy pro tvorbu rozpočtů. Ty jsou pak konzultovány s vedením firmy. V říjnu nebo listopadu pak dochází v útvarech k sestavení detailního základního rozpočtu, který je následně znovu předán vedení firmy ke kontrole. V prosinci se potom schází širší vedení firmy a dochází ke schválení rozpočtu na další rok. Rozpočtovací proces je sám o sobě náročný, a v případech, kdy má podnik mnoho útvarů a podniká ve velmi konkurenčním prostředí, je proces ještě náročnější. Celkový rozpočtovací proces se ovšem neskládá pouze z přípravy rozpočtů, v případě tradičního pojetí se sem zahrnují 4 základní fáze:

- příprava rozpočtů,
- sestavení rozpočtu,
- kontrola plnění rozpočtu a zjištění odchylek,

- odstranění odchylek.

Úkoly, které zahrnují jednotlivé fáze, jsou zobrazeny v tab. 3.1. (Popesko, 2009)

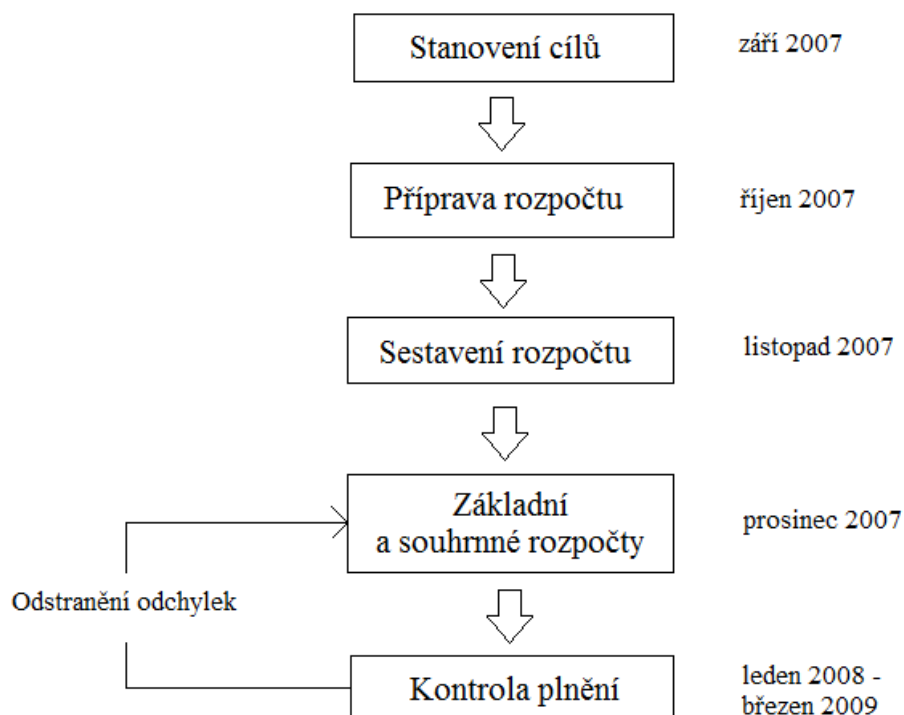
Tab. 3.1 *Základní fáze rozpočtovacího procesu*

Fáze	Obsah
Příprava rozpočtů	Obsahuje úkony spojené se sběrem dat a informací potřebných pro tvorbu rozpočtů.
Sestavení rozpočtu	Sestává ze samotného vytvoření jednotlivých základních rozpočtů a souhrnných podnikových rozpočtů.
Kontrola plnění rozpočtu a zjištění odchylek	Spočívá v průběžném srovnávání skutečných a rozpočtovaných hodnot ekonomických veličin a zjištění jejich odchylek, jak v průběhu období, kterého se rozpočet týká, tak po jeho skončení.
Odstranění odchylek	Odstraňují se negativní dopady těchto odchylek, případně se přijímají opatření, která mají sloužit k eliminaci jejich budoucího vzniku.

Zdroj: (Popesko, 2009) – vlastní zpracování

Grafické znázornění průběhu rozpočtovacího procesu zachycuje schéma. 3.1.

Schéma 3.1 *Průběh rozpočtovacího procesu*



Zdroj: (Popesko, 2009) – vlastní zpracování

3.4.2 Nedostatky tradičních způsobů tvorby a hodnocení rozpočtů

Tradiční způsob tvorby rozpočtů je jedním z důvodů neefektivního hospodaření firem se svými zdroji. Velkou roli zde hraje časové hledisko. Jak již bylo zmíněno v kap. 3.3, časová náročnost tvorby tradičních rozpočtů zapříčiňuje, že rozpočty podléhají stereotypům. Pak může nastat situace, že data, na jejichž základě je rozpočet sestaven, se stávají neaktuálními ještě dříve, než rozpočet vůbec vstoupí v platnost. To má za následek, že sestavený plán má řadu nedostatků a jen s obtížemi může plnit funkci klíčového nástroje řízení. Tradičnímu způsobu rozpočtování je vytýkána celá řada nedostatků.

Mezi hlavní nedostatky patří především:

- strnulost,
- zastaralé stereotypy myšlení a organizace,
- roční cyklus finančního výkaznictví,
- neprovázanost rozpočtů,
- orientace na výsledek místo příčin,
- potlačení příležitostí. (Popesko, 2009)

Během realizace nejsou rozpočty schopné se pružně přizpůsobit neočekávaným změnám. Rozpočet zkrátka musí projít kontrolou a schválením vedení firmy a pozdější zásahy do plánu jsou nepřípustné. Rozpočet se tedy již krátkou dobu po schválení stává neaktuálním, protože skutečný vývoj probíhá odlišně od plánu. Na tento příklad navazuje další bod, a to roční cyklus finančního výkaznictví. V prostředí, ve kterém dochází často a rychle ke změnám, je takový cyklus pro firmy nevhodný. Zastaralé stereotypy myšlení a organizace brání různým pozitivním změnám, jako je např. orientace k týmové práci nebo přenesení odpovědnosti na pracovníky z nižších organizačních stupňů. Dalším problémem je neprovázanost rozpočtů. Ve firmě často existuje velké množství plánů a rozpočtů, které se týkají jiné hospodářské činnosti a jsou na jiné časové období. Takové výkazy pak často netvoří jeden souvislý celek, ale každý si žije svým životem, bez schopnosti podávat vhodné a žádané informace. V tradičním systému bývají často rozpočty a plány orientovány spíše na výsledek, než na příčiny. Čísla v rozpočtu jsou v mnoha případech málo zdůvodněné a chybí jasné definice cest, jimiž má být cílových hodnot dosaženo. A nakonec, rozpočty potlačují příležitosti spolupráce. Místo aby se jednotlivá střediska spojila a snažila se dosáhnout lepších cen u dodavatelů apod., raději si každý hájí své zájmy a starají se o vlastní činnosti.

Z výše uvedeného textu již jasně vyplývá, že tradiční systém rozpočtování má velké množství nedostatků. Největším problémem je pravděpodobně oblast rozpočtování režijních nákladů. Položky, jako jsou např. výdaje na informační technologie, marketing, personalistiku apod. jsou projednávány pouze v době, kdy dochází k tvorbě rozpočtu. Konečná rozhodnutí, která padnou při tvorbě finálního rozpočtu, jsou závazná a neměnná po dobu 12 měsíců, a v některých případech i déle. Všechny tyto nedostatky negativně ovlivňují využitelnost rozpočtu, který by za jiných podmínek vedl k optimalizaci a snižování nákladů. (Popesko, 2009)

3.5 Nové přístupy k rozpočetnictví

Tak jako mnohé, i rozpočetnictví prošlo určitým vývojem. Nedostatky tradičního systému vyvolalo potřebu efektivnějších a vhodnějších rozpočtovacích metod, s jejichž příchodem se měly tyto nedostatky eliminovat. Některé zahraniční firmy se snažily o eliminaci tak, že přestaly tradiční systém používat úplně. Považují jej totiž za zdlouhavý, náročný a neefektivní. Proto odstranily běžné postupy od

přípravy až po schvalování rozpočtu na úrovni celé organizace. První viditelnou změnou byla velká úspora práce. Rozpočty již nebyly pevné a neměnné a organizace se nemusela striktně držet plánu. Rozpočty již dále nerozkazovaly, co musí daná jednotka vyrábět a prodávat a nedefinovaly ani to, jak bude tato jednotka hodnocena a odměněna, a jak budou odměněni jejich pracovníci. Takovéto systémy se vyznačují několika základními charakteristikami:

- použití volných (klouzavých) rozpočtů,
- hodnocení organizačních jednotek na základě jejich výkonnosti,
- aplikace progresivních systémů odměňování,
- změna procesu plánování.

Aby byl plánovací systém efektivní, měl by se umět pružně přizpůsobit neočekávaným změnám v hospodaření firmy. Není např. vhodné negativně pohlížet na útvar, který nedodržel stanovený rozpočet kvůli nečekané změně ze strany odběratele. To je rozdíl mezi tradičním a moderním pohledem na hodnocení pracovníků. V tradičním systému byli pracovníci hodnoceni podle toho, jak dodrželi rozpočtované náklady, výnosy a jiné ekonomické veličiny. Proto veškeré úsilí těchto jednotek bylo orientováno na splnění zadaného plánu, bez ohledu na to, jaké to má negativní důsledky. Útvary by mohly nejspíš fungovat mnohem efektivněji. Je ale zapotřebí jednotlivé útvary decentralizovat a nechat je samostatně ovlivňovat svou výkonnost. Proto jsou v pokrokových organizacích jednotky hodnoceny na základě několika ukazatelů (např. rentability) označovaných jako KPI (key performance indicators). Jak již bylo zmíněno, tradiční plánovací proces byl sestavován na období jednoho roku, a plně v kompetenci vrcholových pracovníků. Jimi jsou také zadávány úkoly až k jednotlivým členům útvarů, kteří mají kompetence k jejich plnění. Ve firmách, kde je užíván modernější způsob rozpočtování, je operativní a taktické plánování ponecháno na organizačních jednotkách. Ty pak nejsou hodnocené za dodržení plánu, ale za splnění strategických cílů a maximalizaci hodnot, které jsou poskytovány zákazníkům a vlastníkům. Mezi moderní metody rozpočtování, které budou podrobněji rozepsány v následujících kapitolách, lze zařadit např.:

- Activity-Based Budgeting (rozpočtování podle aktivit),
- Beyond Budgeting,
- Zero-Based Budgeting (rozpočtování s nulovým základem). (Popesko, 2009)

3.6 Activity-Based Budgeting

Activity-Based Budgeting (dále jen ABB) neboli rozpočtování podle aktivit (dále jen ABB). Cílem firem, které používají tuto metodu rozpočtování, je především tvorba hodnoty, která probíhá prostřednictvím aktivit vykonávaných ve firmě. Problémem je tuto hodnotu změřit. Firmy často nejsou schopné určit, které činnosti nebo útvary hodnotu vytváří a v jaké míře. ABB se tedy zaměřuje na pochopení těchto aktivit a na jejich vztah k vytváření hodnoty. Jak tvrdí Popesko (2009, s. 205): „Plány a rozpočty nejsou tvořeny na bázi organizačních jednotek, které reflektují odpovědnostní hledisko, ale jsou tvořeny na základě očekávané spotřeby výkonu jednotlivých aktivit, a ty jsme schopni měřit skutečnými jednotkami výkonu. Rozpočty založené na aktivitách jsou daleko uchopitelnější a srozumitelnější, protože neinformují pouze o obecných limitech nákladů a výnosů vyjádřených v peněžních jednotkách, bez vazeb na skutečné výkony, ale informují právě o předpokladech těchto skutečně prováděných výkonů.“

3.6.1 Základní etapy ABB procesu

Tvorba rozpočtů pomocí ABB přístupu, se dá rozdělit do několika, na sebe navazujících základních etap:

- analýza strategie,
- analýza hodnotového řetězce,
- předpověď pracovního zatížení,
- plánovací směrnice,
- analýza procesů a aktivit,
- analýza investic do aktivit,
- analýza úrovně aktivity,
- míry výkonu aktivit,
- kalkulace nákladů procesů a produktů,
- sestavení rozpočtu a stanovení rozpočtového zisku. (Popesko, 2009)

Analýza strategie

Proces tvorby rozpočtu pomocí ABB systému, začíná sestavením kritických bodů v podnikání, jako je např. nespokojenost zákazníků, růst konkurence a ostatních faktorů, ovlivňujících firemní strategii. Je potřeba sestavit tzv. kritický faktor úspěchu, a to pro každou dílčí část firemní strategie. V této fázi se ABB soustřeďuje

na měření a řízení těchto ukazatelů. Jako příklad je možné uvést eliminaci nespokojenosti zákazníků. Grafické znázornění zachycuje schéma 3.2.

Schéma 3.2 *Faktory spokojenosti zákazníků a strategie*



Zdroj: (Popesko, 2009) – vlastní zpracování

Analýza hodnotového řetězce

Průzkumem hodnotového řetězce je možné zjistit, které aktivity a procesy odpovídají strategiím a které ne. Tím pak management může eliminovat nebo alespoň omezit ty procesy, které nejsou tak významné pro dosažení firemní strategie, nebo které nevytváří hodnotu vnímanou zákazníkem. S pomocí této analýzy mohou být vybrané aktivity zjednodušeny nebo přepracovány.

Předpověď pracovního zatížení

Prvořadou součástí tvorby ABB je předpověď objemu pracovního zatížení pracovníků, jednotlivých aktivit a procesů. Tímto se liší od tradičního systému rozpočtování. Je nutné zjistit, jaký počet produktů bude pravděpodobně požadován zákazníky a odběrateli. Sestaví se tedy plán prodeje, který je následně převeden do podoby plánu pracovní zátěže jednotlivých procesů firmy. (Popesko, 2009)

Plánovací směrnice

Plánovací směrnice se většinou skládají z makroekonomických a mikroekonomických ukazatelů. Jsou zde zahrnuty např. směrnice, které se týkají předpokládané inflace, úrokových sazeb, aj. faktorů, na které musí být brán při sestavování rozpočtu ohled.

Analýza procesů a aktivit

V této fázi dochází k analýze a definování takových procesů a aktivit, které zajišťují tvorbu výstupů. Procesy mohou být předefinovány tak, že se eliminují aktivity, které hodnotu nepřidávají. Management se pak může pokusit zjednodušit nezbytné aktivity a co nejefektivnějším způsobem (např. zjištěním levnějších variant) zajistit jejich výkon. (Popesko, 2009)

Analýza investic do aktivit

Investice do aktivit určují jejich nákladovou strukturu. Velkou roli zde hraje zjištění, jaký efekt nám investice přinese do budoucna. To se může projevit např. snížením nákladů na výrobu nebo snížením nákladů prostřednictvím odpisů. Zavedení nových technologií tedy může být hodnoceno na základě jejich dopadu na budoucí dlouhodobé nákladové struktury.

Analýza úrovně aktivity

ABB systém odhaluje podstatu nákladů, příčiny vzniku těchto nákladů, a způsob, jakým se budou vyvíjet do budoucna za měnících se podmínek. To umožňuje managementu pochopit souvislosti, které se týkají vztahu rozpočtovaných nákladů a výkonů a jejich chování v různých úrovních aktivity. Úrovně aktivity se dají rozdělit na:

- aktivity jednotkové úrovně,
- aktivity dávkové úrovně,
- aktivity podpory produktů,
- aktivity zákaznické úrovně,
- aktivity celopodnikové úrovně.

Klasifikace pak umožňuje stanovení spotřeby zdrojů, pro všechny úrovně výkonu. (Popesko, 2009)

Míry výkonu aktivit

Míry výkonu aktivit musí být při aplikaci ABB systému stanoveny pro všechny aktivity. Cílem je zjištění jednotkových nákladů aktivit, které jsou základní součástí rozpočtu aktivit.

Kalkulace nákladů procesů a produktů

Proces ABB vrcholí ve fázi kalkulace. Zde je nutné stanovit očekávanou budoucí spotřebu jednotek aktivit jednotlivými výrobky a procesy.

Sestavení rozpočtu a stanovení rozpočtového zisku.

Po tom, co dojde k provedení všech výše zmíněných kroků a jsou-li k dispozici potřebná data a informace, je možné sestavit rozpočet. Management se může soustředit např. na eliminaci plýtvání, které lze snadno zjistit díky rozpočtu aktivit, nebo na dosažení cílové hodnoty zisku. Díky podobným aktivitám je možné zjistit, jak lépe využít kapacity, vstupy a výstupy a tím vést až ke zvýšení rentability. (Popesko, 2009)

3.7 Beyond Budgeting

Beyond Budgeting (dále jen BB), další z progresivních metod tvorby rozpočtu. I zrodu této metody předcházely nedostatky tradičního systému rozpočtování. Mezi základní požadavky na nový a lepší rozpočtový systém lze zařadit:

- časová a věcná flexibilita rozpočtu (na rozdíl od fixních ročních plánů),
- decentralizace nahrazující centralizaci,
- skutečné měřítka výkonnosti, které nahradily zjednodušené finanční ukazatele.

Rozdíl tradičních a progresivních metod rozpočtování se dá shrnout v několika bodech, které se liší především v:

- cíli,
- odměňování,
- plánování,
- zdrojích,
- koordinaci,
- kontrole. (Popesko, 2009)

Cíle

V tradičním systému rozpočtování, byly cíle definovány jako fixní hodnoty prodeje nebo zisku. V progresivních firmách, které rozpočty tvoří pomocí moderních metod, jsou organizační jednotky schopné sami zvyšovat svou výkonnost, která je měřená dohodnutými ukazateli výkonnosti (KPI).

Odměňování

V případě tradičních metod probíhalo odměňování formou fixního podílu na zisku firmy. V moderním pojetí jsou pracovníci odměňováni podle ukazatelů výkonnosti (na základě konzultace o dosažení stanovených cílů).

Plánování

V tradičním systému probíhá plánování tak, že fixní plán je součástí předem schváleného rozpočtu. U moderních metod jsou organizační jednotky motivovány ke správným rozhodnutím tak, že jsou tlačeni ke splnění střednědobých cílů vymezených firemní strategií.

Koordinace

Koordinace v tradičním systému je řízena centrálně (vrcholovým managementem), díky přesně stanoveným plánům. Organizační jednotky dostanou úkol a ten je nutné splnit. V moderním přístupu se předpokládá, že organizační jednotky si zvládnou činnosti koordinovat sami. Cílem je zlepšit svou výkonnost a tím výkonnost celé organizace.

Kontrola

V tradičním systému, jsou výsledky a výkonnost organizační jednotky periodicky monitorovány, a v případě zjištění odchylek zasahuje management. V moderním pojetí si organizační jednotka sama kontroluje své výkony. Management v moderním pojetí zasahuje pouze tehdy, pokud se klíčové ukazatele vymknou z předem stanovených odchylek.

Z výše uvedených bodů lze zjistit, že moderní systémy charakterizuje zejména důraz na měření výkonnosti organizační jednotky, decentralizace a obousměrná důvěra mezi managementem a organizačními jednotkami. Jak tvrdí Popesko (2009, s. 212): „V takovémto pojetí se z pevného a svázaného systému tvorby a vyhodnocování rozpočtů stává přizpůsobivý proces řízení výkonnosti organizace, který přerůstá hranice běžného rozpočetnictví.“ BB je systém založený na těchto zásadách a v překladu to znamená přerůstání hranic běžného rozpočetnictví. Podstatou BB je pružná a rychlá reakce na neustále se měnící tržní podmínky. V tomto systému dochází k reorganizaci firemní hierarchie, která se změnila na zákaznický orientované a decentralizované týmy.

3.7.1 Základní principy Beyond Budgeting

Za hlavní charakteristiku BB se dá považovat stanovení konkrétních manažerských cílů a hledání cest k jejich dosažení pomocí pružných a flexibilních mechanismů. Základní zásady, které jsou spojené s aplikací BB jsou:

- stanovení cílů,
- motivace a odměňování,

- proces plánování,
- řízení zdrojů,
- koordinace,
- měření a kontrola.

Výsledek aplikace těchto principů zachycuje schéma 3.3.

Schéma 3.3 *Principy Beyond Budgeting a jejich podpora trvalého procesu adaptace*



Zdroj: (Popesko, 2009) – vlastní zpracování

Tyto principy se týkají řízení procesů organizace. Vedle těchto principů je možné uvést také principy, které se týkají přímo firemní organizace. Vyústěním těchto principů je radikální decentralizace. V rámci této oblasti systém BB definuje dalších šest přístupů, které by měl management firmy akceptovat. Patří sem zejména:

- kontrolní soustavy,
- prostředí vysoké výkonnosti,
- volnost v rozhodování,
- týmová odpovědnost,
- zákaznická odpovědnost,
- otevřená a etická informační kultura.

Efekt z aplikace těchto přístupů zachycuje schéma 3.4. (Popesko, 2009)

Schéma 3.4 Principy Beyond Budgeting a jejich podpora decentralizace



Zdroj: (Popesko, 2009) – vlastní zpracování

Všechny výše uvedené prvky systému BB se dají shrnout do následujícího výčtu principů řízení procesů a na organizačně řídicí principy.

Mezi principy řízení procesů lze zařadit:

Cíle

Stanovení relativních cílů, jejichž důsledkem má být neustálé zlepšování výkonnosti. Neměly by se vyjednávat žádné fixní dohody o výkonnosti.

Odměňování

Odměňování probíhá na základě relativní výkonnosti a neměly by se používat pro vykazování a hodnocení výkonnosti žádné fixní cíle.

Plánování

Plánování by mělo probíhat souvisle a nemělo by docházet k rozpočtování pro fixní časové úseky.

Kontrola

Kontrola by měla prováděna podle relativních ukazatelů výkonnosti. Pro kontrolu by se neměly používat odchylky od fixních plánovaných veličin.

Zdroje

Rozdělování financí by nemělo podléhat ročnímu rozpočtu, zdroje by měly být poskytovány podle potřeby.

Koordinace

Aktivity by měly být koordinovány dynamicky a nemělo by docházet k plánování ročních cyklů.

Mezi organizačně řídicí principy můžeme zařadit:

Představa hodnot

V tomto kroku by mělo dojít k rámcové regulaci, která je založená na jasných a srozumitelných hodnotách a cílech. Nemělo by však dojít k detailnímu určení úkolů a finančních rozpočtů.

Odpovědnost

Každý vedoucí pracovník firmy či zaměstnanec by měl začít uvažovat jako podnikatel. Zaměstnanci by neměli pracovat podle fixního plánu.

Sítě

Cílem tohoto kroku je vybudování štíhlých odpovědných týmů, ale bez centralizované funkce.

Autonomie

Vrcholový management nemusí rozhodovat za jednotlivé útvary. Stačí pouze převést více odpovědnosti na zaměstnance, dát jim volnost a možnost jednat.

Blízkost k zákazníkům

Všichni zaměstnanci by se měli zajímat za spokojenost zákazníka, a za tuto spokojenost by měl být každý pracovník odpovědný. K tomuto účelu by neměly být tvořeny žádné hierarchie.

Transparence

V tomto kroku by mělo dojít k založení otevřených a vyvážených informačních systémů. Ty budou zachycovat skutečný stav firmy a jejího okolí. Nemělo by dojít k omezování přísunu informací podle hierarchických úrovní. (Popesko, 2009)

3.7.2 Implementace Beyond Budgeting

Implementace BB je velmi komplikovaná. Není možné si vybrat z výše uvedených přístupů ty, které se zdají být snadno proveditelné a poté očekávat velkou změnu. Všech dvanáct přístupů je propojeno a jen těžko mohou přinášet efekt samostatně. Proto, dokud není model komplexní, nemůže se uplatnit jeho plná účinnost. Implementace BB znamená především změnu v myšlení. Můžeme ji rozdělit do pěti základních fází:

- iniciování,
- komunikace,
- návrh,
- realizace,
- neustálé zlepšování.

Iniciování

Jedná se o první fázi aplikace BB. Tato fáze spočívá v uvědomění si problémů, které jsou spojeny s dosavadním modelem a ve vytvoření potřeby aplikovat jiné postupy. Zaměstnancům by měl být představen potenciál nového systému a měla by být nastíněna vize budoucí úspěšnosti firmy. V důsledku toho by zaměstnanci měli pocítit nutnost změny.

Komunikace

Následující fází je komunikace. Je potřeba vytvořit dostatečně silnou skupinu zastánců nového modelu. Tato skupina se pak bude snažit prosadit zavedení nového systému.

Návrh

V této fázi dochází k sestavení propracovaného návrhu nového modelu. Tento model se pak může stát podnětem ke smysluplné diskuzi, kladení a zodpovídání otázek. Tato fáze už souvisí se samotnou aplikací modelu.

Realizace

V rámci této fáze dochází k aplikaci jednotlivých prvků nového modelu. Velmi důležité je zapojit do procesu co nejvíce lidí z celé firmy. Díky zpětné vazbě od

jednotlivých zúčastněných pracovníků je možné přizpůsobit návrh modelu i postup jeho realizace. Jsou zde také podrobně rozpracovány dílčí prvky systému, navazující na jednotlivé principy.

Neustálé zlepšování

Úspěšnou realizací BB však práce nekončí. Je nutné v realizaci tohoto systému neustále pokračovat, dokud se ve firmě dostatečně neukotví. V opačném případě hrozí riziko, že se firma vrátí k již zažitým postupům. Po zavedení systému dochází k neustálé údržbě a zdokonalování tak, aby firmě přinášel co největší užitek. (Popesko, 2009)

3.8 Zero-Based Budgeting

Zero-Based Budgeting (ZBB), neboli rozpočtování s nulovým základem, je další metodou, kterou využívají progresivní firmy k sestavení rozpočtu. Základní charakteristikou Zero-Based Budgeting je sestavování rozpočtu od nuly, neboli od základu. Zero-Based Budgeting je založeno na pravidelném přezkoumávání smysluplnosti veškerých aktivit. Při sestavování rozpočtu je nutné kriticky prověřit nejenom ty aktivity, které jsou nově plánované, ale také ty, které jsou již zaběhlé. Cílem Zero-Based Budgeting je celková optimalizace a snaha o snižování nákladů útvarů či střediska. Postupy, kterými se firmy snaží snížit náklady, se dají rozdělit do dvou skupin:

- downsizing,
- rightsizing.

Downsizing

Při tomto postupu, dochází k novému ohodnocení aktivit, které vyvolávají režijní náklady. Cílem je snížení absolutní výše těchto nákladů.

Rightsizing

V tomto postupu, se přerozdělí úkoly v rámci existujících nákladových struktur. Tím dojde k situaci, že se provádějí pouze žádoucí úkoly a zbylá kapacita je využita pro jiné účely.

Zero-Based Budgeting je oproti tradičním přístupům podstatně časově a nákladově náročnější. Postup tvorby rozpočtu pomocí Zero-Based Budgeting lze rozdělit do 6 fází:

- vymezení objektu aplikace,

- funkční analýza,
- brainstorming,
- tvorba výkonových balíčků a stanovení výkonové úrovně,
- seřazení priorit,
- rozpočtový řez. (Popesko, 2009)

Vymezení objektu aplikace

Vzhledem k časové náročnosti Zero-Based Budgeting, neprobíhá tvorba rozpočtů v celé firmě najednou. V první fázi se stanoví, které útvary, střediska nebo jiné části firmy se mají tvorbě Zero-Based Budgeting podrobit. V této fázi je také zahrnuto zajištění, resp. vytvoření pracovního týmu, který se bude realizací Zero-Based Budgeting ve vybraných útvarech zabývat. Pracovní tým se skládá jak z pracovníků vybraného útvaru, tak z externích poradců. Součástí tvorby týmu je také školení vybraných pracovníků, kteří musí být pro tvorbu Zero-Based Budgeting dostatečně motivováni. Důvodem je to, že vybraný tým zodpovídá za realizaci Zero-Based Budgeting a také za dosažené výsledky.

Funkční analýza

Funkční analýza je následujícím krokem při sestavování Zero-Based Budgeting. V tomto kroku dochází k podrobné analýze veškerých aktivit, spojených s vybraným útvarem. Jak tvrdí Popesko (2009, s. 218): „Kvantifikována je také množstevní struktura výstupů těchto činností, např. počet zaúčtování, počet faktur, počet rozborů, počet upomínek v účtárně apod.“ Vzhledem k tomu, že se v této metodě jedná především o náklady, je důležité také stanovit náklady těchto výkonů. (Popesko, 2009)

Brainstorming

Snaha o optimalizaci a snížení nákladů, probíhá v procesu tvorby Zero-Based Budgeting pomocí brainstormingu. Pomocí týmové diskuze se hledají se potenciály ke změně. Součástí diskuze je i kladení otázek týkajících se problematiky. Mohou se zde objevit otázky typu: Je tento výkon nutný? Je rozsah tohoto výkonu nutný? Cílem této fáze je zjistit, které náklady se dají snížit, a jak tohoto snížení dosáhnout.

Tvorba výkonových balíčků a stanovení a stanovení výkonové úrovně

Poté, co byly definovány cesty, jimiž může útvar dosáhnout úspory nákladů, dochází k vytvoření tzv. výkonových balíčků. Výkonové balíčky zahrnují ty činnosti, které spolu souvisí. Jednotlivé balíčky pak mohou být seřazeny do výkonových

úrovní, které sdružují určité typy výkonů. K vytvoření výkonových balíčků dochází bezprostředně po racionalizaci postupů. Důvodem je, aby bylo možné v budoucích letech odhadnout zátěž pracoviště už v nových podmínkách. (Popesko, 2009)

Seřazení priorit

Jednou z posledních fází při sestavení Zero-Based Budgeting je seřazení priorit. To znamená, že výkonové balíčky, které byly sestaveny v předchozí fázi, budou seřazeny podle jejich důležitosti a významu. Manažeři pak obdrží seznam činností, kde jsou podrobně vyjádřeny náklady a výnosy.

Rozpočtový řez

Rozpočtový řez je poslední fází realizace Zero-Based Budgeting. Tato fáze již souvisí přímo se snižováním nákladů. Po obdržení zmíněného seznamu činností, které jsou v útvaru prováděny i s příslušnými náklady a výnosy, manažeři stanoví pomyslnou čáru. Tato čára určuje, kdy se požadavky na zdroje, které souvisí se zajištěním těchto činností, rovnají dostupným zdrojům firmy. Jedná se o tzv. linii rozpočtového řezu. V podstatě to znamená, že se oddělí ty výkony, které jsou pro firmu z hlediska nákladů a výnosů neefektivní. Linie rozpočtového řezu určuje hranici mezi činnostmi, které jsou prováděny, a činnostmi, které byly pomocí této analýzy odmítnuty.

I když je tato metoda náročná, je pro firmu velkým přínosem. Hlavní výhody a nevýhody jsou zachyceny v tab. 3.2. (Popesko, 2009)

Tab. 3.2 *Výhody a nevýhody Zero-Based Budgeting*

Výhody ZBB	Nevýhody ZBB
Všechny ovlivnitelné náklady se definují a setřídí.	Nebezpečí odchodu kvalifikovaných pracovníků již v průběhu Zero-Based Budgeting procesu z důvodu jejich zařazení do funkcí, které se octnou pod linií rozpočtového řezu.
Je provedena analýza prováděných činností a jejich přínosů.	Nebezpečí ztráty motivace u pracovníků, kteří zůstanou.
Definují se transparentní vazby mezi plánovanými režijními náklady a prováděnými činnostmi.	Trvání a výše nákladů realizace Zero-Based Budgeting (školení, poradci, projektové schůzky, aj.).
Odstraní se automatické plánovací mechanismy.	
Zero-Based Budgeting lze použít selektivně pouze na vybrané organizační jednotky nebo kritické nákladové oblasti.	
Na základě provedené ZBB implementace vzroste povědomí pracovníků o závislosti funkcí, nákladů a užitku.	

Zdroj: (Popesko, 2009) – vlastní zpracování

4. Využití konkrétní metody rozpočtování v praxi

V praktické části bude ukázána vybraná metoda rozpočtování v praxi. Vybranou metodou je Zero-Based Budgeting a její využití proběhne ve společnosti Staropramen.

Jak již bylo řečeno v předchozích kapitolách, plánování a rozpočtování jsou důležitými nástroji v řízení firmy. Než je však možné přejít k samotné ukázce rozpočtování, je nutné vysvětlit celkový cyklus plánování ve vybrané společnosti.

4.1 Představení společnosti

Pivovar Staropramen v současném roce slaví 145 let od dob jeho založení. S myšlenkou vybudování pivovaru přišli v roce 1869 Jan Kohout a Vilém Pick. V tomto roce byla založená akciová společnost a poprvé se také setkala její valná hromada. Pivovar Staropramen byl postaven na strategickém místě. Jednalo se o nově se rozvíjející průmyslovou zónu v Praze na Smíchově.

Už od dob jeho založení se pivovaru dařilo. Pivovar měl velké kapitálové zázemí, které umožňovalo podporu inovací. Vedení společnosti, stejně jako dnes, vyžadovalo inovátorský přístup a to z důvodu, že se společnost snaží být vždy o krok napřed před konkurencí.

První várku piva uvařil 1. května 1871, tehdejší sládek, Pavel Quaiser. V roce 1877 přebírá pozici sládky Michael Trnka, s jehož příchodem se objevily na trhu dvě novinky. První novinkou byla nová receptura desítky českého typu a receptura prvního polotmavého piva Granát. Dalším sládkem, který se zasloužil o řadu inovací, byl Josef Pasma. Ten se v letech 1933-1937 zasloužil o rozsáhlou modernizaci, která z pivovaru Staropramen udělala největší pivovar v Československu. Později, v roce 1953, začíná pivovar vařit pivo pro export. Prvními zeměmi bylo Rakousko, Německo, Švýcarsko a později USA.

Obliba piva čím dál více rostla a produkce v roce 1960 přesáhla 1 000 000 hektolitrů. V období socialismu v pivovaru nedošlo k výrazným inovativním ani rozvojovým změnám. Zlom nastává až po revoluci, kdy privatizace firem a čím dál větší konkurence způsobily, že pivovarské firmy musely přicházet s novinkami. V roce 1992 Staropramen jako první mění obaly na točené pivo. Novým vzhledem byl typ KEG. V této době vlastníci pivovaru investovali stovky milionů korun do inovací,

kteřé se díky revolučnímu období ušetřily. Tím pivovar získává ocenění nejenom v naší zemi, ale také v zahraničí. Počet zemí, ve kterých mohou zájemci pivo ochutnat, se rozrostl až na dnešních 38. V posledních pěti letech se podle vedení pivovaru mění chování spotřebitelů. Jsou ochotní zkoušet nové věci a piva. Díky tomu pivovar pod vedením vrchního sládka Zdeňka Luxe uvedl na trh několik novinek. Patří sem především Staropramen Nefiltrovaný a Staropramen Cool, uvedené na trh v roce 2011. V loňském roce pivovar představil další novinku, která na českém trhu chyběla, nealkoholickou Sládkovu limonádu.

4.2 Proces plánování ve vybrané společnosti

V teoretické části bakalářské práce uvádím, jaký je rozdíl mezi plánováním a rozpočtováním. Po konzultaci s pracovníkem společnosti Staropramen ale musím dát za pravdu těm autorům odborných publikací, kteří tyto pojmy ztotožňují. Plánování ve Staropramenu probíhá zároveň s rozpočtováním.

Plánování probíhá prostřednictvím strategických plánů. Tyto plány jsou dlouhodobé a jejich doba trvání je stanovena na tři roky. Tyto plány jsou společností nazývány jako Long Range Plan. Long Range Plan se stanovuje vždy na jaře.

Cílem tohoto dlouhodobého plánu je vize, co společnost v budoucnu čeká, jaké jsou potřebné kapacity, jestli bude později potřeba investovat apod. Dále je potřeba zjistit, jaké jsou k dispozici finanční prostředky a zda bude společnost potřebovat těchto prostředků více. Staropramen je nadnárodní společnost. Zdroje financování nejsou řízeny pracovníky jednotlivých zemí, ale jsou řízeny mateřskou společností. V případě, že některá z poboček potřebuje zainventovat např. do nového vybavení a v rámci dané země na to nemá dostatečné finanční prostředky, předá informaci o této skutečnosti mateřské společnosti a ta tento požadavek buď schválí, nebo jej zamítne.

Pokud se stane, že mateřská společnost nemá dostatek finančních prostředků, řeší situaci např. bankovním úvěrem či emisí cenných papírů. Tento druh závazku ovšem řeší vždy pouze mateřská společnost, ať už se jedná o zájmy její, nebo o zájmy pobočky z jiné země. Mateřská společnost má své působíště v USA.

V rámci strategického plánu se provádí také roční rozpočet. Tento rozpočet je velmi detailní. Sestavuje se vždy v srpnu nebo v září a je platný pro následující rok. Na měsíční bázi sestavuje společnost tzv. Latest Estimate, což je zpřesnění výhledu

do konce roku. Dále jsou předpovídány týdenní plány objemů (12 týdnů dopředu). Ty se sestavují kvůli plánu výroby, aby bylo jasné, co se bude vyrábět, v jakém množství a to vše díky predikci poptávky. Na základě tohoto operativního plánu se objednávají suroviny a optimalizuje se využití kapacit.

Plánování výsledovky

Rozpočet začíná vždy od objemu. Je třeba předpovědět, kolik výstupů bude firma příští rok prodávat. Musí proto vědět, jak se vyvíjí trh a jaké jsou ambice s tržním podílem. Jaké jsou ambice s tržním podílem, není třeba vysvětlovat. Každá firma chce mít větší podíl na trhu. Co se týče vývoje trhu, je nutné rozlišit trh růstový a trh klesající. V růstovém trhu musí firma počítat s větší poptávkou a tudíž větší výrobou, s klesajícím trhem naopak firma přemýšlí, jak udržet zisk, který po ní požaduje mateřská společnost. V rámci trhu je dále nutné vědět, kam budou výstupy zaslány. Vzhledem k tomu, že společností je pivovar, je velký rozdíl, zda je zboží určeno pro hospody či jiná podobná zařízení, nebo pro supermarkety. Způsob balení se pak velmi liší. Pro supermarkety, se pivo dodává v plastových, plechových či skleněných obalech. Pro hospody a jiná podobná zařízení, se pivo dodává jak v již zmíněných obalech, tak v pivních sudech typu KEG. Na typu odběratele tedy záleží, o jaký typ finálního výrobku se bude jednat.

Finální výrobky jsou ve společnosti nazývány Stock Keeping Unit (dále jen SKU). Na tyto finální výrobky se vytvoří rozpočet, který je důležitý jak pro výrobu, tak pro logistiku. Logistika zde hraje roli z toho důvodu, že vytvořené SKU se musí někde skladovat a musí se nějak převážet k odběratelům. Skladování a doprava jsou jedny z hlavních úkolů logistiky.

Když je předpovězen plán odbytu je nutné naplánovat výrobu. Rozlišují se zde náklady fixní a variabilní. Variabilní náklady jsou závislé na objemu produkce (např. spotřeba lahví, etiket, aj.), fixní nikoliv.

Při rozpočtování variabilních výrobních nákladů se kombinují dvě metody. První metodou je rozpočtování nákladů s využitím kusovníku. Sestavením kusovníku zjistíme, které náklady jsou zahrnuty při výrobě daného výrobku. Tyto náklady jsou zjistitelné. Jako příklad je možné uvést, že na výrobu sto kusů daného výrobku bude potřeba 101 etiket (počítá se se zmetkovostí jednoho kusu ze sta). Druhou metodou je rozpočtování těch výrobních variabilních nákladů, které nejsou tak snadno zjistitelné, např. kolik energie pro pohon stroje bylo spotřebováno na výrobu jednoho kusu výrobku apod. Tyto položky se rozpočtují přes tzv. KPI (Key Performance

Indicators). KPI vyjadřují výkonnost. Např. u stroje na plnění lahví se zjišťuje, kolik lahví je stroj schopen za hodinu naplnit. Maximální počet lahví je např. 60 000, ale při plánování se počítá pouze s 45 000, protože se počítá i s opravami, odstávkami při změně výrobku apod.

Variabilní náklady se rozpočtují po jednotlivých SKU. Jako příklad SKU je možné uvést skleněnou láhev piva Staropramen 12°. Náklady na tento typ SKU zahrnují např.:

- suroviny,
- energie,
- práce zaměstnance,
- etiketa,
- pomocné materiály,
- aj.

Pro variabilní logistické náklady jsou vedle objemů zásadní také cesta odbytu (řetězce či malé hospody), typ balení (každé balení je jinak náročné z hlediska skladování a transportu) a také místo prodeje (jak daleko pivo k zákazníkovi povezu). To vyžaduje poměrně komplikované modely, které musí stále pracovat s velkým množstvím předpokladů a vycházet ze zkušenosti z minulých let. Například detail z hlediska regionalit prodeje se při plánu objemů nestanovuje.

Pro fixní náklady se využívá pro plánování metoda Zero Based Budgeting. Odpovědní manažeři plánují fixní náklady za střediska v jejich odpovědnosti do struktury ZBB. Začíná se tzv. bottom-up přístupem, kdy plán vznikne přímo u odpovědných zaměstnanců (majitelů středisek). Po vyplnění střediskových reportů se plán fixních nákladů sečte za celou společnost a je revidován finančním oddělením a vlastníky jednotlivých ZBB paketů (balíčků) – více viz kap. 4.4. Obvykle dochází ke „škrtání“ některých nákladů tak, aby byl rozpočet fixních nákladů efektivní.

Další významnou položkou výsledovky jsou odpisy dlouhodobého majetku. Zde se vychází z již existujícího registru majetku a využívá se funkcionality informačního systému (simulace odpisů), kdy je možno získat plán odpisů evidovaného dlouhodobého majetku. Odpisy nově nakoupeného majetku se počítají manuálně podle plánu investic.

Plánování rozvahy

Sestavení rozvahy je důležité pro odhad cash flow. Při sestavování Long Range Plan se rozvaha vůbec nesestavuje (resp. se odhadují nejvýznamnější položky ovlivňující cash flow). Při sestavování Latest Estimate se sestavuje pouze část rozvahy, a to pracovní kapitál, který slouží pro výpočet cash flow. V rámci ročního rozpočtu se sestavuje rozvaha v detailu. Vedle pracovního kapitálu se plánují také stavy dlouhodobého majetku. Při jejich plánování se vychází ze stavu předchozího roku, plánovaných nákupů (tzv. CAPEX = Capital Expenditures = výdaje na nákup dlouhodobého majetku) a očekávaných vyřazení majetku. Pro plánování opravek je důležitá i výše odpisů (plánovaná v rámci výsledovky). Sestavování rozvahy se věnuje pouze oddělení financí, na plánování zásob se podílí významně logistika. Klíčovou složkou rozvahy, která zásadně ovlivňuje výši cash flow, je pracovní kapitál. Ten se skládá ze zásob, pohledávek a závazků. Pokud společnost váže příliš velké množství zdrojů v zásobách, má příliš dlouhé splatnosti pohledávek, případně je velké množství pohledávek placeno pozdě, snižuje se společnosti množství disponibilních prostředků. Naopak prodloužení splatnosti závazků uvolňuje společnosti dodatečné zdroje. Při sestavování rozpočtu pracovního kapitálu se vychází z pomocných ukazatelů doby obratu zásob, závazků a pohledávek. V závislosti na vývoji složek nákladů a výnosů, ovlivňujících jednotlivé složky pracovního kapitálu, se kalkuluje jeho výše. Například výše pohledávek je závislá na výši tržeb. Při rozpočtování doby obratu se vychází z minulosti a zahrnují se sem očekávané vlivy pro budoucí období. Informace o plánovaném prodloužení splatnosti faktur u významného dodavatele se promítne jako prodloužení doby obratu závazků.

Plánování cash flow

Při plánování cash flow je možno využít přímou a nepřímou metodu. Přímá metoda vychází z reálných příjmů a výdajů, nepřímá metoda pracuje se ziskem a pohyby pracovního kapitálu. Pro krátkodobé plánování cash flow (následujících 6 týdnů) využívá společnost přímou metodu. Na základě informací v účetním systému (faktury přijaté a vydané), očekávaných plateb daní, mezd a pojištění je plánováno krátkodobé cash flow. Pro roční rozpočet a zpřesnění rozpočtu během roku (Latest Estimate), je využívána metoda nepřímá s použitím plánování pracovního kapitálu, protože naplánovat na rok dopředu příjmy a výdaje je víceméně nereálné.

Nepřímé cash flow se sestavuje na základě kalkulace:

$$CF = EBITDA + \text{změny pracovního kapitálu} - CAPEX - \text{daně z příjmu} \\ - \text{placené úroky} - \text{splátky úvěru}$$

EBITDA – zisk před započtením úroků, daní a odpisů

CAPEX – investiční náklady

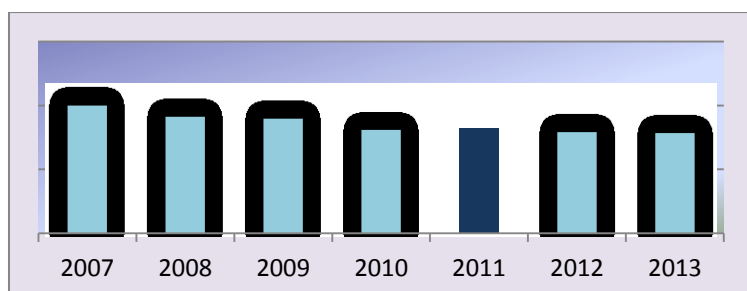
Pro platby daně z příjmu právnických osob, splátek úvěrů a placené úroky se využívá přímá metoda, protože se jedná o několik lehce odhadnutelných položek.

Proces plánování a rozpočtování probíhá ve společnosti Staropramen opravdu důsledně. Sestavení takového plánu vyžaduje hodně úsilí a je potřeba, aby se na něm podílelo vícero pracovníků (např. na plánování zásob se musí podílet jak pracovníci finančního oddělení, tak pracovníci z oddělení logistiky). Z výsledků, které firma v posledních letech vykazuje, vyplývá, že tento proces provádějí velmi zkušení a kvalifikovaní pracovníci. Všechny procesy na sebe navzájem navazují a dohromady tvoří ucelený komplex, který firmu udržuje ve velmi dobré konkurenceschopné pozici.

4.3 Implementace Zero-Based Budgeting

Metoda rozpočtování Zero-Based Budgeting byla ve společnosti Staropramen zavedena v roce 2007. Tento krok firmě velmi prospěl, neboť již od následujícího roku je možné zaznamenat rapidní snížení nákladů. Situaci zachycuje graf 4.1.

Graf 4.1 Vývoj nákladů po implementaci Zero-Based Budgeting



Zdroj: interní dokumenty společnosti – vlastní zpracování

Na grafu je možné vidět, k jakému pohybu ve výši nákladů došlo při zavedení Zero-Based Budgeting. Všechny údaje jsou vyjádřeny pouze vizuálně, protože si společnost nepřála tyto údaje zveřejnit. Náklady se s využitím Zero-Based Budgeting snižují, výjimkou je rok 2011. V tomto roce dochází k drobnému nárůstu nákladů. Tento nárůst ovšem není dán neúspěchem, ale naopak úspěchem. Implementací Zero-Based Budgeting firma snížila své náklady a ve zmíněném roce to poznamenalo především zaměstnance, kterým byly vypláceny prémie. I když je ZBB přínosem pro firmu, nemá jenom kladné stránky. Mezi ty záporné se dá např. zařadit snižování stavů, a to na pozicích, které nejsou tak vytížené a které mohou v případě potřeby obstarat i jiní pracovníci firmy.

Implementace Zero-Based Budgeting neprobíhala pouze v jednotlivých útvarech firmy, jak je psáno v teoretické části bakalářské práce, ale byla prováděna v rámci celé firmy. Na implementaci se podíleli i zkušení pracovníci z jiných zemí, proto nebylo zapotřebí školení zaměstnanců. Podle zjištěných údajů, stojí za úspěchem snížení nákladů nejenom vedení firmy, ale především zaměstnanci. Dalo by se říci, že se všichni chopili myšlenky snížení nákladů a také se podle toho chovají. Každý zaměstnanec zachází s firemními penězi tak, jako by to byly jeho vlastní peníze. Jako příklad je možné uvést šetření v kancelářích, kde se tiskne pouze černobíle, cestování na služební cesty, kam si nejezdí každý pracovník vlastním autem, ale auta se zaplňují celá, nocování v hotelech, kde jeden pokoj obývají dva lidi či firemní telefonní paušály, které jsou omezené na určitý počet minut, a je-li tento limit překročen, zaplatí rozdíl zaměstnanec. Každý zaměstnanec se ve firmě snaží všemožně šetřit a to se také projevuje na výkazech za posledních 6 let. Motivací těchto zaměstnanců je dosažení vlastních cílů (to se týká především package ownerů). Ostatní zaměstnanci byli k této změně vedeni prostřednictvím package ownerů, kteří si velmi hlídali svůj rozpočet, a každý náklad musel být objasněn.

4.4 Popis Zero-Based Budgeting ve vybrané společnosti

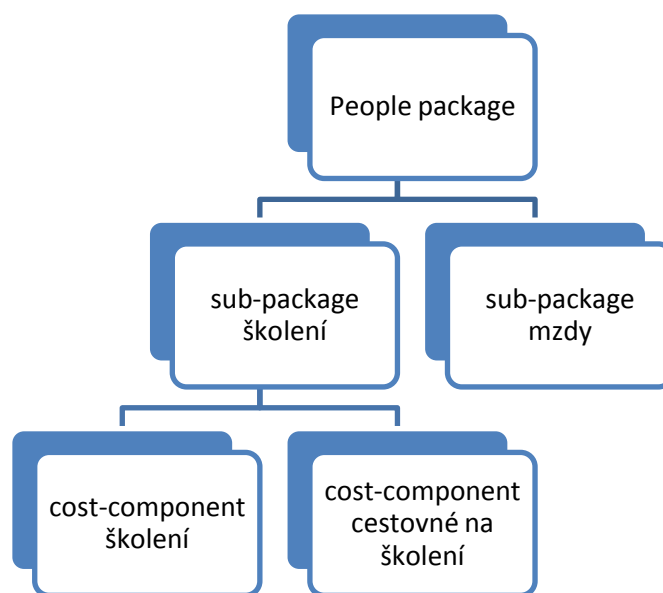
Jak již bylo řečeno, fixní náklady jsou nezávislé na objemu produkce. Dalo by se říci, že je firma buď efektivně utratí, nebo neutratí, ale platit je musí vždy.

Fixní náklady jsou ve Staropramenu rozpočtovány pomocí metody Zero-Based Budgeting. Smyslem této metody je zapomenout na minulost. Zapomene se na minulé výkazy, na výsledky hospodaření, a na položky které se v těchto výkazech objevily v předchozích letech. Pracovníci, kteří pracují na sestavení tohoto rozpočtu, musí popřemýšlet, jaké mají smlouvy, co je potřeba zaplatit a které všechny položky je potřeba do tohoto rozpočtu zahrnout. Začíná se úplně od nuly. Z popisu vyplývá, že sestavení takového rozpočtu zabere hodně času a je to velmi náročný proces. Všechny náklady, které jsou zahrnuty v tomto rozpočtu, se rozdělují do balíčků. Každý balíček zahrnuje podobné a související náklady. Těchto balíčků je dohromady šestnáct a patří sem:

- Fees,
- Institutional,
- Legal,
- Logistic Support,
- Maintenance,
- Marketing,
- People,
- Provision,
- Rental/Leases,
- Sales,
- Services,
- Supply Chain Losses,
- Technology,
- Transport,
- Travel & Expenses,
- Utilities.

Každý balíček, má své detailnější podskupiny, které jsou nazývány sub-packages a ještě menší a nejdetailnější skupinky, které jsou nazývány cost-component. Jako příklad je možné uvést rozdělení balíčku people. Schéma 4.1 zobrazuje hierarchii package, sub-package a cost-component.

Schéma 4.1 Hierarchie package, sub-package a cost-component



Zdroj: interní zdroje společnosti – vlastní zpracování

Které náklady budou zařazeny v sub-packages a cost-component určuje mateřská společnost.

Každý balíček má svého vedoucího. Je to takzvaný package-owner. Každý package-owner má za úkol spravování rozpočtu. Musí zajistit takové vynakládání nákladů, aby nepřekročil rámec svého rozpočtu.

Fees

Fees → poplatky. V rámci tohoto balíčku má package owner za úkol spravovat a hlídat náklady, které jsou určeny především na audit, poradenské služby, veškeré druhy pojištění (např. pojištění odpovědnosti, nemovitosti, aj.) a daně placené z vlastnictví nemovitosti.

Institutional

Institutional → institucionální náklady. V tomto balíčku má package owner na starost náklady spojené s propagací dobrého jména a image společnosti. Rozlišují se zde náklady na propagaci interní a propagaci externí. Mezi externí propagaci se dá zařadit např. sponzoring, monitoring médií, členské příspěvky v organizacích, aj. Mezi interní např. interní akce, podnikový časopis, dárky pro zaměstnance, apod.

Legal

Legal → právní. Sem se zahrnují poplatky právním firmám, expertům, notářům za právní poradenství a postupy a ochranné známky.

Logistic Support

Logistic support → logistická podpora. Package owner tohoto balíčku má za úkol spravovat takové položky, jako jsou náklady na manipulaci piva v závodech, náklady na vysokozdvížné vozíky, skladování u třetích stran a opravy sudů.

Maintenance

Maintenance → údržba. Zde má package owner na starost náklady na údržbu a materiál potřebný na údržbu (náhradní díly). V rámci výroby jsou sem zahrnuty náklady na odstávky, opravy linek a strojů. V rámci odbytu pak údržba výčepní technologie.

Marketing

V rámci balíčku marketing package owner spravuje náklady na propagaci a podporu výrobků. Zahrnují se sem náklady na nákup reklamního prostoru v médiích, výroba reklamy, akce na podporu a propagaci značek (např. hudební festival), marketingový výzkum, inovace aj.

People

People → lidé. V tomto balíčku má package owner na starost spravování nákladů v oblasti mezd, sociálního a zdravotního pojištění, dále příspěvky za práci přesčas, příplatky za práci v noci, roční bonusy, bonusy z prodeje (sales bonusy), bonusy lidí ve výrobě a logistice (supply bonusy), benefitová auta, školení, občerstvení na pracovišti, aj.

Rental/Leases

Rental/Leases → Leasingy a pronájmy. Package owner má na starosti náklady týkající se pronájmu nemovitostí (např. kanceláří), pronájem zařízení (např. výrobních zařízení) a leasing aut.

Sales

Sales → obchod. V tomto balíčku jsou zahrnuty komerční náklady související s prodejem produktu, komerční smlouvy se zákazníky (např. exkluzivita, umístění na regálech apod.), propagační materiály (tácky, plakáty, sklenice, apod.), opravné položky k pohledávkám.

Services

Services → služby. V tomto balíčku má package owner na starosti takové náklady, které jsou placeny třetím stranám. Zahrnují se sem např. náklady na ostrahu, úklidové služby, aj.

Supply Chain Losses

V tomto balíčku jsou zahrnuty položky typu: manka z inventur, reklamace, odpisy prošlého piva, odpisy nepotřebného materiálu, aj.

Technology

Technology → technologie. Package owner zde spravuje náklady na technologie a informační systémy. Jsou zde zahrnuty např. náklady na mobilní a pevní telefony, datové služby, technickou podporu, software, aj.

Transport

Transport → přeprava. Zde jsou zahrnuty náklady na přepravu, která souvisí s distribucí zboží a pohonné hmoty aut.

Travel & Expenses

Travel → cestování. Package owner zde spravuje náklady na cestovné a ubytování. Nezahrnují se sem náklady na dopravu, např. na školení. Zahrnují se sem i benefitová auta.

Utilities

Utilities → pomůcky. V tomto balíčku jsou zahrnuty ostatní náklady. Package owner zde má na starosti takové položky, jako jsou např. náklady na energie, náklady na kancelářské potřeby, náklady na kurýry a poštovné, aj.

Dle mého názoru je obdivuhodné, že společnost dokázala tak těžký úkol, jako je zavedení Zero-Based Budgeting, zvládnout v rámci celé firmy najednou. Z osobních poznatků musím konstatovat, že ZBB není jedinou metodou, kterou tato firma používá. Zda si to uvědomují sami zaměstnanci, není známo, ale já osobně cítím v chování zaměstnanců, rozdělení nákladů, aj. aspektech kombinaci všech zmíněných moderních systémů rozpočtování. Díky tomu došlo k výraznému poklesu nákladů a to již první rok od zavedení této metody. Ušetřenými prostředky může firma např. podporovat svůj rozvoj, a to nejenom prostřednictvím inovací ve výrobě ale také větší marketingovou propagací značky.

5. Závěr

Cílem bakalářské práce bylo poukázat na důležitost plánování a rozpočtování v podnikovém řízení.

Plánování ve společnosti Staropramen je jedním z nejdůležitějších nástrojů pro řízení. Takto velká společnost by si nemohla vystačit pouze s předpověďmi budoucího vývoje a s intuitivními rozhodnutími. Staropramen se snaží být vždy o krok napřed před konkurencí. Je známý množstvím inovací a bohatým sortimentem, což upevňuje jeho pozici na trhu. Tyto výhody jsou součástí strategického plánování.

Pro rozpočtování používá firma moderní metodu Zero-Based Budgeting. Tato metoda byla ve Staropramenu zavedena v roce 2007 a byla pro firmu velkým přínosem. Již v následujícím roce společnost výrazně snížila své náklady. Implementace Zero-Based Budgeting si vybrala svou daň. Úsporou nákladů byly bohužel poznamenáni i někteří zaměstnanci firmy, kteří v rámci podnikové změny museli být propuštěni.

I když se v celé praktické části popisuje pouze metoda Zero-Based Budgeting, je nutné říci, že není jedinou moderní metodou, kterou firma používá. A i když se v celé firmě hovoří o Zero-Based Budgeting, jako o metodě, kterou firma používá k nejenom k rozpočtování, ale celkově k řízení, vedoucí pracovníci poznali své pracovní postupy i v jiných moderních metodách. Těmito metodami jsou již zmíněné Activity-Based Budgeting a Beyond Budgeting. Dalo by se dokonce říci, že proces rozpočtování, to, jak se chovají zaměstnanci firmy a jiné aspekty jsou výsledkem kombinace všech tří přístupů. A kde se tato kombinace projevuje? Např. náklady v rámci jednotlivých balíčků jsou vesměs aktivitami firmy, což je základní myšlenka metody Activity-Based Budgeting. Jako druhou ukázkou je možné zmínit např. odpovědnost zaměstnance. Každý zaměstnanec by měl začít uvažovat jako podnikatel a neměl by zbytečně plýtvat firemními penězi. Tento postoj je jedním z cílů Beyond-Budgeting ale používají jej snad všichni zaměstnanci Staropramenu v rámci Zero-Based Budgeting.

Mé doporučení pro všechny firmy, a především pro ty firmy, které používají tradiční systémy pro rozpočtování je takové, aby upustily od tohoto stereotypu a vyzkoušely něco nového. Jak je možné vidět na mnou vybrané společnosti, moderní metody rozpočtování mohou být přínosem pro firmu, ale je potřeba, aby vizi změny a růstu společnosti chápali, cítili a chtěli všichni zaměstnanci firmy.

Seznam použité literatury

- [1] HRADECKÝ, M., J. LANČA a L. ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. Praha: GRADA Publishing a.s., 2008. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [2] KISLINGEROVÁ, Eva a kol. *Manažerské finance*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2010. 811 s. ISBN 978-80-7400-194-9.
- [3] KOČMANOVÁ, Alena. *Ekonomické řízení podniku*. Praha: Linde a.s., 2013. 368 s. ISBN 978-80-7201-932-8.
- [4] LANDA, Martin. *Finanční plánování a likvidita*. Brno: Computer Press a.s., 2007. 180 s. ISBN 978-80-251-1492-6.
- [5] NÝVLTOVÁ, Romana a Pavel Marinič. *Finanční řízení podniku*. Praha: GRADA Publishing a.s., 2010. ISBN 978-80-247-3158-2.
- [6] PETŘÍK, Tomáš. *Ekonomické a finanční řízení firmy*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. 736 s. ISBN 978-80-247-3024-0.
- [7] POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů*. Praha: GRADA Publishing, 2009. 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
- [8] SYNEK, Miloslav a kol. *Manažerská ekonomika*. 5. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2011. 480 s. ISBN 978-80-247-3494-1.
- [9] ŽŮRKOVÁ, Hana. *Plánování a kontrola: klíč k úspěchu*. Praha: GRADA Publishing, 2007. 135 s. ISBN 978-80-247-1844-6.

Seznam zkratk

ABB	Activity-Based Budgeting
BB	Beyond Budgeting
CAPEX	Capital Expenditures
CF	cash-flow
CPI	Capital Performance Indicator
IRR	vnitřní výnosové procento
kap.	kapitola
LE	Latest Estimate
LRP	Long Range Plan
NPV	čistá současná hodnota
obr.	obrázek
OP	operativní plán
PI	index ziskovosti
ROCE	rentabilita investovaného kapitálu
ROI	výnosnost investice
SKU	Stock Keeping Unit
SP	strategický plán
tab.	tabulka
ZBB	Zero-Based Budgeting

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- Jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 4.5.2014


Marie Čadilová¹

jméno a příjmení studenta

Seznam příloh

1. LRP Guidance (plánovací proces)

1. Příloha – LRP Guidance (plánovací proces)

Strategic plan	AOP	In Year Forecasts
<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Directional, not detailed; <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Strategic analysis – situation, SWOT, options etc. <input type="checkbox"/> Financial returns: PACC, EBIT, cash generation <input type="checkbox"/> Having regard to delivering Denver targets <input type="checkbox"/> Returns from BU – a three stage build up <ol style="list-style-type: none"> 1) Organic growth numbers <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Market share aspiration – organic growth <input type="checkbox"/> Existing brand equities <input type="checkbox"/> Inflation expectations & smaller scale/more routine cost actions <input type="checkbox"/> Annualisation effect of 2014 decisions 2) Initiatives - ready to be implemented / executed : <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Items included in your country plan but which merit calling out separately, perhaps because of their scale or nature. <input type="checkbox"/> Cost actions, ABV management, <u>major</u> capex decisions <input type="checkbox"/> New brand introductions, NPD / brand extensions, etc.  Country Plan = (1) + (2) but excludes overlays 3) Overlays - potential opportunities which are not developed / quantifies or which are too early in their life stage to be included in your country plan. Could include: “potential” M&As, JVs, route to market approach changes <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Possibly longer time horizon &/or lower probabilities of outcome 	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Detailed operating plan, by month <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Profit plan <input type="checkbox"/> Cash plan <input type="checkbox"/> PACC target <input type="checkbox"/> Built up via <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Brand plans <input type="checkbox"/> Channel plans <input type="checkbox"/> Production plans <input type="checkbox"/> Cost plans <input type="checkbox"/> Functional plans <input type="checkbox"/> Revenue and cost commitments <input type="checkbox"/> Target setting <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> BU targets <input type="checkbox"/> Results objectives <input type="checkbox"/> Bonus schemes 	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Re-assessment of the ability of BU to meet or exceed AOP targets. <input type="checkbox"/> Combination of: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Actual results <input type="checkbox"/> Re-forecasts of balance of year based on key driver data <input type="checkbox"/> Updated for revised situation: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Market performance <input type="checkbox"/> Competitive landscape <input type="checkbox"/> Management actions
<i>April - June</i>	<i>Aug - Jan</i>	<i>In-year monthly forecast cycle</i>